



Ricardo Lobo Torres

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

elisão abusiva e evasão fiscal

2ª edição de acordo
com as Leis nº 12.715/2012
e nº 12.766/2012



Ricardo Lobo Torres

Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da UERJ e da Faculdade de Direito da Universidade Gama Filho (aposentado).
Procurador do Estado do Rio de Janeiro (aposentado).



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

ELISÃO ABUSIVA E EVASÃO FISCAL

2ª Edição 2013

Fechamento desta edição: 10 de abril de 2013



© 2013, Elsevier Editora Ltda.

Todos os direitos reservados e protegidos pela Lei nº 9.610, de 19/02/1998.
Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida
sejam quais forem os meios empregados: eletrônicos, mecânicos, fotográficos, gravação ou quaisquer outros.

Copidesque: Kelly Cristina da Silva
Revisão: Renato Mello Medeiros
Capa e editoração: Luciana Di Iorio

Elsevier Editora Ltda.
Conhecimento sem Fronteiras
Rua Sete de Setembro, 111 – 16º andar
20050-006 – Centro – Rio de Janeiro – RJ – Brasil

Rua Quintana, 753 – 8º andar
04569-011 – Brooklin – São Paulo – SP – Brasil

Serviço de Atendimento ao Cliente
0800-0265340
sac@elsevier.com.br

ISBN 978-85-352-7243-7

ISBN (versão eletrônica) 978-85-352-7244-4

Nota: Muito zelo e técnica foram empregados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de digitação, impressão ou dúvida conceitual. Em qualquer das hipóteses, solicitamos a comunicação ao nosso Serviço de Atendimento ao Cliente, para que possamos esclarecer ou encaminhar a questão.

Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoas ou bens, originados do uso desta publicação.

CIP-Brasil. Catalogação-na-fonte
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ

T648p Torres, Ricardo Lobo, 1935-
Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal /
Ricardo Lobo Torres. - [2. ed.] - Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

Inclui índice
ISBN 978-85-352-7243-7

1. Direito tributário. 2. Planejamento tributário. I. Título.

13-1880

CDU: 34:351.713

22.03.13 25.03.13

043703

Para Ricardo e Clara Torres, netos queridos.

Nota do autor

Este livro é dedicado ao tema do planejamento tributário abusivo. A sua problemática se situa entre o planejamento tributário legítimo, que pode e deve ser executado pelas empresas no ambiente do Estado Democrático Fiscal, e a evasão tributária, eminentemente delituosa e punida pela legislação como crime. O que separa os dois fenômenos é a possibilidade de se explorar o limite da expressividade da letra da lei.

No Brasil, durante muitos anos, se desconsiderou o estudo do planejamento abusivo ou da elisão abusiva, divididas que estavam a jurisprudência e a doutrina entre duas posições básicas e radicais, ambas de fonte positivista: a) o positivismo formalista e civilista, que defendia o amplo espectro da elisão como instrumento lícito de planejamento das empresas, coincidindo a forma jurídica com o substrato econômico dos negócios tributários; b) o positivismo historicista ou economicista, que, ao contrário, rejeitava qualquer prevalência da forma sobre o conteúdo ou a coincidência entre ambos.

Só a partir da década de 1970, principalmente na Alemanha e nos Estados Unidos, é que se conseguiu pinçar com mais clareza e melhor metodologia a categoria da elisão abusiva (= planejamento abusivo) ou *abusive tax avoidance*. A elisão abusiva passa a significar o conjunto de instrumentos que contrastam com a boa-fé

e levam ao abuso da forma jurídica mediante figuras que apenas no seu aspecto externo ou aparente podem promover a aproximação entre o espírito e a letra da lei. A elisão abusiva vale-se do abuso do direito em toda a sua extensão e dá lugar ao conjunto dos ilícitos atípicos (fraude à lei, prevalência da forma sobre a substância, falta de propósito mercantil etc.).

Não se confundem, pois, como veremos no decurso da obra, o planejamento legítimo (= elisão lícita) com o planejamento abusivo (= elisão abusiva). Esta última é a que mais de perto nos interessa, por constituir categoria pouco estudada no Brasil, muitas vezes maltratada e constantemente manipulada pela doutrina e pela jurisprudência.

Quero manifestar aqui os meus agradecimentos às pessoas que tornaram possível a confecção deste livro, nomeadamente a Doutora em Direito Público Sílvia Faber Torres, a advogada Rosália Arminda Barbosa da Fonseca e a estagiária de direito Renata da Fonseca Costa. Sou extremamente grato, como sempre e por tudo, à bibliotecária Sonia Regina Faber Torres, meu amor.

Rio de Janeiro, agosto de 2011.

Ricardo Lobo Torres

Abreviaturas

Ac. — Acórdão

ADIn — Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

Ag. — Agravo

AO — *Abgabenordnung* (Código Tributário da Alemanha)

Ap. Cív. — Apelação Cível

CF — Constituição Federal

Coord. — Coordenador

CTN — Código Tributário Nacional

DJ — Diário da Justiça (da União)

Ed. — Editora

GG — *Grundgesetz* (Lei Fundamental da Alemanha)

NWvZ — *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*

p. — página

RDA — *Revista de Direito Administrativo* (Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas até o nº 178 — 1989; Editora Renovar a partir do nº 179 — 1990).

RDDT — *Revista Dialética de Direito Tributário* (São Paulo: Editora Dialética).

RDT — *Revista de Direito Tributário* (São Paulo: Editora Revista dos Tribunais)

Rel. — Relator

REsp — Recurso Especial

RF — *Revista Forense* (Rio de Janeiro: Editora Forense)

RT — *Revista dos Tribunais* (São Paulo: Editora Revista dos Tribunais)

Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. — *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*
(Milano: Giuffrè)

STF — Supremo Tribunal Federal

STJ — Superior Tribunal da Justiça

StuW — *Steuer und Wirtschaft* (Köln: O. Schmidt)

T. — Turma

Sumário

Introdução, 1

PARTE I — TEORIA, 5

Capítulo I — Planejamento tributário, 7

Seção I — Os limites do planejamento tributário, 7

- 1 O problema terminológico: evasão, elisão, sonegação, simulação e fraude, 7
- 2 O planejamento tributário legítimo, 10

Seção II — O fundamento metodológico da elisão, 11

- 1 As correntes teóricas básicas na interpretação do direito tributário, 11
 - 1.1 A interpretação conceptualista, 12
 - 1.2 A chamada interpretação econômica, 12
 - 1.3 A interpretação valorativa, 13
- 2 A elisão fiscal lícita e a abusiva, 15
- 3 O princípio da transparência e a globalização, 16

Capítulo II — A proibição de elisão fiscal abusiva, 19

Seção I — O abuso do direito, 19

- I – Introdução, 19
- II – O abuso do direito no código civil, 20
 - 1 A vedação de fraude à lei, 20
 - 2 A ilicitude do abuso do direito, 20
- III – As relações entre o abuso do direito no direito tributário e no direito civil, 21
 - 3 A simultaneidade do ingresso das normas sobre o abuso do direito no CTN e no CC, 21
 - 4 A unidade do direito, 22
 - 5 Direito e ética, 23
 - 6 Forma e substância, 24
 - 7 Tratamento genérico do abuso de direito, 24
 - 8 Requalificação dos fatos, 25
 - 9 A ilicitude do abuso do direito, 26
 - 10 Sanção e ilicitude, 26

Seção II — Modelos estrangeiros de normas gerais antielisivas, 27

- A) O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha, 27
 - 1 Introdução, 27
 - 2 O Código de 1919, 27
 - 3 O Código de 1977 (AO 77), 28
 - 4 A alteração de 2008, 30
 - 4.1 Generalidades, 30
 - 4.1.1 O teor da nova norma, 30
 - 4.1.2 Conteúdo, 31
 - 4.1.3 A motivação da nova regra, 31
 - 4.1.4 Ambivalência do tributo, 32
 - 4.1.5 Direitos fundamentais, tributação e proporcionalidade, 34
 - 4.2 A norma geral antielisiva, 35
 - 4.2.1 O abuso da forma jurídica, 35
 - 4.2.2 O abuso da forma jurídica e o princípio da proporcionalidade, 35
 - a) Adequação, 36
 - b) Necessidade, 37
 - c) Proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação, 37
 - 5 Conclusão, 38

- B) Outros modelos estrangeiros, 38
 - 1 Vedação de fraude à lei (Espanha), 38
 - 2 Desconsideração da personalidade jurídica (Argentina), 39
 - 3 Propósito mercantil (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia), 40
 - 4 Disposições antielisivas do direito italiano, 42
 - 5 Normas antiabuso em Portugal, 43
 - 6 O modelo francês e a sua recepção no Brasil, 44

Seção III — As normas gerais antielisivas no direito brasileiro, 45

- 1 A necessidade de se escandir a norma antielisiva, 45
 - 1.1 A autoridade administrativa..., 45
 - 1.2 ... poderá desconsiderar..., 46
 - 1.3 ... atos ou negócios jurídicos praticados..., 47
 - a) Requalificação dos fatos geradores concretos, 47
 - b) Dois exemplos de qualificação abusiva, 48
 - c) Elisão e simulação, 48
 - 1.4 ... com a finalidade de dissimular..., 49
 - a) Dissimulação e simulação relativa, 49
 - b) Dissimulação e elisão, 50
 - 1.5 ... a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária..., 51
 - 1.6 ... observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária..., 52
- 2 A fenomenologia da norma antielisiva, 52
 - 2.1 A contra-analogia, 53
 - 2.2 A redução teleológica, 53
- 3 Conclusões, 54

Capítulo III — As normas especiais antielisivas, 57

- 1 O conceito de normas especiais antielisivas, 57
- 2 A nova regra do Código Tributário da Alemanha (art. 42, § 1º, item 2), 58
- 3 O art. 43, § 1º, do CTN, como norma especial antielisiva do imposto de renda, 59
- 4 A disponibilidade dos lucros das controladas no estrangeiro (art. 43, § 2º, do CTN e art. 74 da MP nº 2.158), 60
 - 4.1 O art. 43, § 2º, do CTN, 60
 - 4.2 Transparência fiscal internacional, 60

- 4.3 A tributação da renda mundial e a legislação ordinária brasileira, 61
- 4.4 O art. 74 da MP nº 2.158 e o problema de sua constitucionalidade, 63
- 4.5 Incompatibilidades do art. 74 da MP nº 2.158/2001, 67
- 4.6 Os tratados internacionais contra a dupla tributação, 70
 - 4.6.1 Os tratados assinados pelo Brasil, 70
 - 4.6.2 Eficácia sobre a legislação interna, 72
- 4.7 Incompatibilidades entre as legislações de CFC e os tratados contra a dupla tributação, 73
- 4.8 As legislações de CFC e o Modelo da OCDE, 76
- 4.9 Os princípios jurídicos e a legislação de CFC, 77
- 4.10 O sincretismo metodológico, 80
 - 4.10.1 Simulação e tributação dos lucros não disponibilizados das controladas no estrangeiro, 80
 - 4.10.2 Desconsideração da personalidade jurídica e tributação dos lucros não disponibilizados das controladas no estrangeiro, 80
- 4.11 Inaplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158/2001, 81
- 5 *Treaty Shopping*, 82
 - 5.1 Conceito, 82
 - 5.2 Tipologia, 83
 - 5.3 Normas especiais antielisivas, 84
 - 5.4 Estratégias para o combate ao *treaty shopping*, 84
 - 5.4.1 *Beneficial owner* (beneficiário efetivo), 84
 - 5.4.2 Métodos da OCDE, 85
 - 5.4.3 Recurso à norma geral antielisiva, 85
- 6 Normas especiais antielisivas nos preços de transferência (Lei nº 9.430, de 27/12/1996), 86
 - 6.1 O princípio *arm's length*, 86
 - 6.2 O modelo da OCDE, 86
 - 6.3 A recepção no Brasil, 87
 - 6.4 *Arm's Length* e elisão fiscal, 88
 - 6.5 Princípios de Direito Internacional Tributário, 88
 - 6.6 *Arm's Length* é princípio jurídico?, 90
 - 6.7 Os métodos brasileiros de fixação dos preços de transferência, 92
 - a) Contradições entre os métodos brasileiros e o princípio *arm's length*, 94
 - b) O recurso a outros métodos, 95
- 7 Subcapitalização, 96
 - 7.1 Conceito, 96

- 7.2 Norma específica antielisiva, 96
- 7.3 Subcapitalização e *arm's length*, 98
- 8 Juros sobre capital próprio, 98
 - 8.1 JCP como elisão lícita, 98
 - 8.2 JCP como regra antielisiva, 98
 - 8.3 O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 e o crédito estrutural do IR, 99
 - 8.4 Contraste com a regra do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, 101
 - 8.5 A responsabilidade tributária do agente da retenção e os direitos do substituído, 103
 - 8.6 O conflito de normas, 106
 - 8.6.1 A superação do conflito aparente de regras pela interpretação, 106
 - 8.6.2 A superação do conflito aparente de princípios pela ponderação de interesses, 107
 - a) Igualdade, 108
 - b) Simplificação, 109
 - c) Concorrência, 111
 - d) Capacidade contributiva, 112
 - e) Proibição de enriquecimento sem causa, 112
- 9 Paraísos fiscais, sigilo e troca de informações, 113
 - 9.1 A ideologia dos paraísos fiscais, 113
 - 9.2 Normas antissigilo bancário, 114
 - 9.3 Sigilo fiscal, 119
 - 9.4 A troca internacional de informações, 120

Capítulo IV — Evasão fiscal, 123

- 1 Introdução, 123
- 2 A simulação, 123
- 3 Simulação e elisão abusiva, 125
- 4 As diferenças entre simulação e abuso de direito, 126
- 5 A confusão entre simulação e elisão abusiva, 128
- 6 Fraude à lei (*fraus legis*) e fraude contra a lei (*contra legem*), 128
- 7 Síntese, 130

PARTE II — PRÁTICA, 133

Capítulo I — Um debate oportuno, 135

- 1 As questões propostas, 135
- 2 O seguro dotal, 136

- 2.1 A tese da elisão lícita, 136
- 2.2 A tese da fraude à lei, 137
- 2.3 A tese da simulação (evasão ilícita), 137
- 2.4 A jurisprudência do STF diante das modificações do CTN e do Código Civil, 138
- 3 A prestação de serviços personalíssimos, 138
 - 3.1 A problemática jurídica, 138
 - 3.1.1 A simulação, 138
 - 3.1.2 A desconsideração da personalidade jurídica, 139
 - 3.2 A superveniência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, 139
- 4 A incorporação às avessas, 140
 - 4.1 A discussão no Conselho de Contribuintes, 140
 - 4.1.1 A tese da elisão fiscal lícita, 140
 - 4.1.2 A tese da simulação, 141
 - 4.2 Síntese, 141

Capítulo II — Alguns casos paradigmáticos no tema das normas antielisivas, 143

- 1 O caso Grendene, 143
- 2 O caso Helvering, 144
- 3 O caso Cadbury Schweppes (decisão de 12/9/2006 – Case C-196/04), 146

Capítulo III — As ambiguidades da Receita Federal, 163

- 1 As trapalhadas da MP nº 66/2002, 163
 - 1.1 Impossibilidade de definição da elisão, 164
 - 1.2 As regras procedimentais, 164
 - 1.3 As multas, 165
- 2 A prática da fiscalização de rendas, 166
 - 2.1 Da elisão abusiva para a simulação, 166
 - 2.2 O exemplo da Espanha, 166

Referências, 169

Índice onomástico, 183

Índice remissivo, 187

Introdução

Uma das questões mais difíceis da dogmática do direito tributário é a dos limites do planejamento fiscal legítimo e, conseqüentemente, das distinções entre simulação (= evasão ilícita) e elisão abusiva.

No Brasil, o problema é particularmente grave porque inexistia legislação sobre o assunto e prevalecia a ideia, eminentemente positivista, de que qualquer elisão seria lícita, porque coincidiria sempre com a liberdade de iniciativa e se apoiaria nos conceitos do direito civil.¹ Só com a edição da Lei Complementar nº 104, de 2001, que introduziu no Código Tributário Nacional os arts. 43, II e 116, parágrafo único, é que se iniciou o processo de internalização de normas jurídicas que nas últimas décadas do século XX haviam sido introduzidas nos países europeus e na América do Norte. A globalização, a toda evidência, produziu a necessidade de alinhamento do Brasil com o que ocorria nas relações econômicas internacionais.

Houve, entretanto, o desencontro entre as novas regras brasileiras, que até hoje são contestadas, e os aportes do direito tributário comparado. A dificuldade surgiu assim no plano da *doutrina* como no da *jurisprudência* e da *administração fiscal*.

¹ Cf. Sampaio Dória, Antonio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 67.

Importante considerar, neste passo, que a confusão entre elisão e simulação (= evasão) vem sendo cometida também pela doutrina brasileira, com especial reflexo sobre os trabalhos da Receita Federal, assim no seu papel de órgão fazendário responsável pela formulação da política jurídico-tributária do País, como na sua atuação prática na fiscalização das rendas.

Desde a publicação da Lei Complementar nº 104, de 2001, surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (antissimulação)?

Coube a Alberto Xavier lançar, de modo mais articulado, a tese de que se cuidava de norma antievasiva: "o novo parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação".² Além de afirmar que a dissimulação significa *simulação relativa*, Xavier lança mão do argumento de que, se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1º, do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso do direito, inaplicáveis no direito tributário.³

A outra corrente de ideias, à qual nos filiamos,⁴ defende a constitucionalidade da LC nº 104/2001 e a possibilidade e a conveniência das normas antielisivas.⁵

² Xavier, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68. No mesmo sentido se manifestaram os seguintes autores: Martins, Ives Gandra da Silva. Norma antielisiva. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128; Troianelli, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como limitação do poder na administração. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85-102; Derzi, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232; Tôres, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 260.

³ Xavier, Alberto. *Tipicidade...*, cit., p. 19, 98, 102 e 138. Cf. Schoueri, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Direito Tributário Atual* 24: 348, 2010: "Pensamos ser impróprio cogitar de abuso de direito em caso de planejamento tributário."

⁴ Cf. Torres, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244; Torres, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: Torres, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 331-368; Torres, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 243 e seguintes.

⁵ Cf. Greco, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204; Greco, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004; Huck,

Podemos alinhar os seguintes argumentos gerais no sentido de que a Lei Complementar nº 104 de 2001 trouxe uma verdadeira *norma antielisiva*, influenciada pelo modelo francês, e não uma norma *antievasiva* ou *antissimulação*:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII, e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;
- c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;
- d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;
- e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão "maduras" para a prática das normas antielisivas;⁶
- f) as teses da legalidade "estrita" e da tipicidade "fechada" têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;⁷
- g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;⁸
- h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da forma sobre a substância (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.

De notar que as normas antielisivas se espalham rapidamente, a partir da década de 1990, por todos os países civilizados e vão entrando no direito tributário

Hermes Marcelo. *Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 141 e seguintes; Seixas Filho, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no direito tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 7-19.

⁶ Russo, Pasquale. Brevi note in tema di disposizioni antielusivo. *Rassegna Tributaria* 1: 68: "A primeira reflexão a fazer é que o ordenamento italiano, pela tradição e tendo em vista a situação concreta da Administração financeira, não está ainda maduro (*non è ancora maturo*) para a introdução de uma *General-Klausel* antielisiva do tipo das vigentes em outros países (Alemanha, Áustria, Argentina)."

⁷ Cf. Torres, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

⁸ Cf. Greco, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN..., cit., p. 188: "... o parágrafo único do artigo 116 prestigia a legalidade e a tipicidade, pois estas cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza de fato gerador do tributo".

sob diferentes configurações, a depender do ambiente cultural dos países que as adotam. O Prof. Frederik Zimmer, Relator Geral do Tema *Forma e Substância no Direito Tributário*, no Congresso da IFA realizado em Oslo em 2002, depois de ressaltar que todos os países possuem normas específicas antielisivas (*specific tax avoidance rule*), separa-os em três grandes grupos no que concerne às normas gerais: a) não possuem nem regras expressas na lei (*statute-based*) nem medidas gerais baseadas nas cortes (*court-based general tax avoidance*): Colômbia, Japão, México; b) muitos países criaram regras gerais antielisivas por lei (*general anti avoidance rules – GAAR*): Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Itália, Korea, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha e Suécia; c) alguns países criaram regras jurisprudenciais antielisivas (*court-based general tax avoidance rules*): Dinamarca, França, Índia, os Países Baixos, Noruega, Suécia, Estados Unidos e Reino Unido.⁹

O objetivo deste livro, portanto, é resgatar e aprofundar o estudo sobre a elisão abusiva, categoria que ficou perdida nas discussões travadas entre os positivistas conceptualistas e os adeptos da só consideração econômica do fato gerador no Brasil e em outros países.¹⁰

⁹ Form and Substance in Tax Law. *General Report. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam: IFA, 2002, v. 87-a, p. 37.

¹⁰ Saldanha Sanchez, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 54: "É neste contexto que devemos situar as duas grandes tarefas e questões problemáticas para o Direito Fiscal: a fraude fiscal e o planejamento fiscal abusivo."

parte I

TEORIA

A evasão lícita e a elisão (lícita ou ilícita) precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão ilícita) dão-se após a ocorrência daquele fato.

Evasão (*tax saving* em inglês; *Steuervermeidung* em alemão) é a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário. Deixar alguém de fumar para não pagar o IPI ou o ICMS é o exemplo clássico de evasão. É sempre lícita, pois o contribuinte atua numa área não sujeita à incidência da norma impositiva. O termo evasão, com tal significado, é cultivado pela ciência das finanças e aparece no direito financeiro francês.² Quando tomada no sentido da expressão inglesa *tax evasion*, como veremos adiante, da preferência de alguns autores brasileiros, é ilícita.

Elisão (*tax avoidance* em inglês; *Steuerumgehung* em alemão; *elusione*³ em italiano) pode ser lícita (= planejamento fiscal consistente) ou ilícita (= planejamento fiscal abusivo = *abusive tax avoidance*). No primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária; no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito. Os adeptos da interpretação lógico-sistemática e do primado dos conceitos do direito civil defendem a licitude da elisão: será lícita qualquer conceptualização jurídica do fato sujeito ao imposto, eis que à aptidão lógica do conceito para revestir juridicamente certos fatos repugna a ideia de abuso de forma jurídica; figura de prestígio nessa corrente teórica foi Sampaio Dória.⁴ A tese da ilicitude da elisão, hoje em refluxo, defenderam-na

² Cf. Baleeiro, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 216: "Evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Será lícita ou ilícita. Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação da lei. O fumante que deixa de fumar ou passa a preferir cigarro mais barato está no seu direito." Em Portugal usam-se também as duas acepções para a evasão (ampla e estrita ou lícita e ilícita). Cf. Nabais, José Casalta. *Avaliação indireta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2005.

³ Alguns autores brasileiros tentaram introduzir o neologismo no vernáculo, referindo-se à elusão tributária, a qual acabou por se confundir, como ocorria no modelo italiano, com a elisão lícita: Brandão Machado (Tradução do artigo de Lenz, Raoul. Elusão fiscal e apreciação econômica dos fatos. In: Tavoraro, Agostinho. *Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 587); Heleno Tôrres (*Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 276).

⁴ *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 230. Pode-se dizer que essa corrente – formalista e protoliberal – é preponderante no Brasil desde a elaboração do CTN até hoje: defende a posição radical que nega a categoria da elisão abusiva, para se ater ao binômio elisão (lícita) ou evasão (ilícita). Cf. Godoi, Marciano Seabra de; Saliba, Luciana Goulart Ferreira. *Interpretação e aplicação da lei tributária*. In: Machado, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo:

os adeptos da consideração econômica do fato gerador e da autonomia do direito tributário, já que constituiria abuso da forma jurídica qualquer descoincidência entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico que lhe corresponde; entre os seus defensores destacou-se Amílcar de Araújo Falcão.⁵ Posições teóricas atuais como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; só a *elisão abusiva* ou o *planejamento inconsistente* se tornam ilícitos; autores estrangeiros como Tipke/Lang⁶ defendem esse ponto de vista, que aos poucos vai chegando ao Brasil e se positivou no art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC nº 104/2001. No direito comparado encontram-se dois testes principais para detectar a elisão abusiva: o teste do *propósito negocial* (*business purpose test*), desenvolvido nos Estados Unidos, que sinaliza no sentido de que não devem produzir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção da economia do tributo; o teste da *proporcionalidade*, adotado pelo art. 42 do Código Tributário alemão, na reforma de 2008, que considera ter havido abuso da forma (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*) quando for escolhida uma forma jurídica inadequada, que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias. A *elisão ilícita*, por conseguinte, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na *ilicitude atípica* ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil de 2002); mas é sempre difícil de caracterizar e o combate à ilicitude redundante, não raro, no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente, ou da contra-analogia, e da redução teleológica inerente às normas gerais antielisivas, se não se faz na via legislativa por meio de conceitos determinados e cláusulas específicas.

A evasão ilícita (*tax evasion* em inglês; *Steuerhinterziehung* em alemão) dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura

Dialética, 2010, p. 285: A maioria dos autores brasileiros só reconhece e nomeia dois campos de atuação do contribuinte: o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita).

⁵ *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 79. Falcão trouxe para o Brasil o exemplo de elisão ilícita que então era utilizado na Alemanha: a ilicitude das formas iniciais de *leasing*, com o pagamento a prestações para evitar a incidência maior. Cf. Becho, Renato Lopes. *O planejamento tributário na doutrina internacional*. RDDT 176: 153, 2010.

⁶ *Steuerrrecht*. Köln: O. Schmidt, 20. ed., 2010, p. 162 e seguintes.

da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte. A palavra *evasão*, com sentido de ilícito fiscal, largamente empregada nos países de língua inglesa, entrou no Brasil pela obra de Sampaio Dória⁷ e foi adotada por grande parte da doutrina. Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida (Lei nº 4.502/1964 – arts. 71, 72 e 73). É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a *fraude à lei*, que é forma de *elisão abusiva*, e a fraude *contra legem*, que é *evasão ilícita*.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LEGÍTIMO

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a *legalidade*.

O relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo.⁸ Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.

O contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios do modo que lhe aprouver. O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do Estado.⁹ O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto. Como diz J. Hey, “não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar o imposto mais alto”.¹⁰

⁷ *Op. cit.*, p. 230.

⁸ Cf. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, v. 1, p. 194: “La más enérgica resistencia al poder de los despotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes.”

⁹ Cf. Drüen, Klaus-Dieter. *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): 154.

¹⁰ *Spezialgesetzliche missbrauchsgesetzgebung aus Steuersystematischer, verfassungs- und Europarechtlicher sichts*. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): 169.

O limite do planejamento legítimo, isto é, da *elisão lícita*¹¹ é o da possibilidade expressiva da letra da lei, para repetir a precisa formulação de Larenz.¹²

Nos países de língua inglesa emprega-se a expressão *abusive tax avoidance* para caracterizar a elisão ilícita, por oposição a *tax planning, tax minimisation ou acceptable tax avoidance*.¹³

No âmbito dos trabalhos do Tribunal de Justiça da União Europeia também é insegura a terminologia empregada nas questões de patologia tributária.¹⁴

SEÇÃO II O FUNDAMENTO METODOLÓGICO DA ELISÃO

As normas antielisivas assumiram extraordinária importância no direito tributário durante a década de 1990. O desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria da interpretação, com a superação dos positivismos economicistas e conceptualistas, constituiu uma das principais causas para a nova visão da necessidade e da possibilidade de combate à elisão e ao planejamento abusivo.

1 AS CORRENTES TEÓRICAS BÁSICAS NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A interpretação do direito tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

¹¹ Vide nota 33.

¹² Larenz fala na “compreensão do sentido possível das palavras” (*mögliche Wortsinn*). *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983, p. 329.

¹³ Cf. Cooper, Graeme S. *Conflicts, challenges and choices – the rule of law and anti-avoidance rules*. In: Cooper, Graeme S. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 31.

¹⁴ Cf. Nogueira, João Felix Pinto. *Abuso de direito em fiscalidade directa. A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto, 2009, ano VI, p. 236: “Nas decisões do Tribunal de Justiça podemos encontrar termos como os de ‘evasão’, ‘evasão fiscal ilegítima’, ‘abuso’, ‘evasão da matéria coletável’, ‘fraude’ e de ‘subtração de recursos tributários ao fisco’, os quais são usados sem um prévio recorte dogmático e, por vezes, como se de meros sinónimos se tratassem.”

A jurisprudência dos conceitos projetou para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses se transformou na “chamada” interpretação econômica do fato gerador. A jurisprudência dos valores, que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as nações cultas, substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.

1.1 A interpretação conceptualista

A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com os dados empíricos. Aparece muita vez como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam.

A jurisprudência dos conceitos, com raízes no pandetismo alemão, defende, no campo da fiscalidade, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade.

Corresponde, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal, que cultiva o individualismo possessivo.

Seus grandes nomes no direito estrangeiro: Kruse¹⁵ e A. D. Giannini.¹⁶ No Brasil: Gilberto de Ulhoa Canto¹⁷ e A. R. Sampaio Dória.¹⁸

1.2 A chamada interpretação econômica

A interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, que se opôs aos postulados da jurisprudência dos conceitos, projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da “consideração econômica do fato gerador” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, por alguns

¹⁵ *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969.

¹⁶ *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

¹⁷ Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. *RF* 267: 25-30, 1979.

¹⁸ *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

apelidada, inclusive com sentido pejorativo, de “interpretação econômica”.¹⁹ Despreocupou-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas. Os italianos desenvolveram teoria semelhante sob a denominação de *interpretação funcional*.

Suas teses principais: autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.

Corresponde, historicamente, ao período do Estado de Bem-estar Social, que entrou em crise e se desestruturou a partir dos anos 1970, também chamado de Estado-Providência ou Estado Intervencionista.

Seus grandes representantes são E. Becker,²⁰ na Alemanha; B. Griziotti,²¹ na Itália; D. Jarach,²² na Argentina. No Brasil destaca-se Amílcar de Araújo Falcão.²³

1.3 A interpretação valorativa

As duas correntes teóricas acima referidas caminharam para a exacerbação de suas teses, petrificando-se em posições positivistas normativistas e conceptualistas, de um lado, ou positivistas historicistas e sociológicas, de outra parte. O conceptualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, eis que existe a plena correspondência entre linguagem e pensamento. A interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do Fisco, por se vincular à vertente da atividade arrecadatória do Estado.²⁴

¹⁹ É o caso de Xavier, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense Jurídica (Grupo GEN), 2010.

²⁰ Zur Auslegung der Steuergesetze. *StuW* 2: 145-180, 1924.

²¹ *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

²² Hermenêutica no direito tributário. In: Moraes, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Educ/Saraiva, 1975, p. 83-102.

²³ *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

²⁴ Cf. Lehner, Moris. Consideração econômica e tributária conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 148.

A partir da década de 1970, pela enorme influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz²⁵ e J. Rawls,²⁶ altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário.

A jurisprudência dos valores e a “virada kantiana”, com a reaproximação entre ética e direito sob a perspectiva do imperativo categórico, marcam o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos.²⁷

Algumas teses pós-positivistas passam a ser defendidas para a superação do impasse a que fora levada a teoria da interpretação do direito tributário:

- a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;
- b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática,²⁸ e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”;²⁹
- c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;³⁰
- d) harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum;
- e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.

²⁵ *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.

²⁶ *A theory of justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

²⁷ Cf. Torres, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *RDDT* 59: 105, 2000.

²⁸ Cf. Moris Lehner, Consideração..., *cit.*, p. 152: “Impondo uma diferenciação *humanamente justa*, o princípio da igualdade, na sua forma relevante para o direito tributário da capacidade contributiva, não se volta apenas ao legislador, mas também ao aplicador da lei, o qual encontra nos ‘fundamentos de peso’ as premissas que devem guiar sua interpretação das normas com finalidade arrecadatória.”

²⁹ Tipke, Klaus. Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? *StuW* 58 (3): 194, 1981, observa que é necessário existir “segurança diante da arbitrariedade da falta de regras” (*Sicherheit vor regelloser Willkür*), pois a segurança jurídica é segurança da regra (*Rechtssicherheit ist Regelsicherheit*).

³⁰ Cf. *Id.* Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit. *StuW* 67 (4): 321, 1990, depois de anotar que o Judiciário examina melhor o problema da justiça fiscal que o Parlamento, conclui que “a esperança permanece apenas no Tribunal Constitucional” (*Danach bleibt nur die Hoffnung in das Bundesverfassungsgericht*).

2 A ELISÃO FISCAL LÍCITA E A ABUSIVA

O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.³¹

O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amílcar de Araújo Falcão representou moderadamente no Brasil essa orientação.³²

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja *abuso de direito*. Só a *elisão abusiva* ou o *planejamento inconsistente* se tornam ilícitos.³³ Autores de prestígio como K. Tipke,³⁴ K. Vogel³⁵ e Rosembuj³⁶ defendem esse ponto de vista. Entre nós, alguns trabalhos recentes de Marco Aurélio Greco,³⁷ de Hermes Marcelo Huck,³⁸ de Ricardo Lodi Ribeiro,³⁹ de Marciano Seabra de

³¹ *Op. cit.*, p. 141. Vide p. 12.

³² *Op. cit.*, p. 81.

³³ Há discussão em torno da expressão *elisão abusiva* ou *elisão ilícita*. A doutrina italiana entende que a elisão é sempre ilícita – cf. Adonnino, Pietro. Parece del Ministero delle finanze e del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione. *Rivista di Diritto Tributario* 11 (2): 242, 2001: “A distinção entre elisão lícita (*elusione lecita*) e elisão ilícita (*elusione illecita*) é um *non senso* porque o fenômeno elisivo, corretamente individualizado, é sempre ilícito. No caso em que não exista norma de contraste que seja violada não se pode falar de elisão.” Nos países de língua inglesa emprega-se a expressão “abusive tax avoidance” para caracterizar a elisão ilícita, por oposição a “tax planning”, “tax minimisation” ou “acceptable tax avoidance” – cf. Cooper, Graeme S. Conflicts, challenges and choices – the rule of law and anti-avoidance rules. In: Cooper, Graeme S. (Ed.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 31.

³⁴ *Steuerrechts*. Köln: O. Schmidt, 1985, p. 115.

³⁵ *Steuerumhung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*. *StuW* 62: 371, 1985.

³⁶ *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 88.

³⁷ *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 71 e seguintes.

³⁸ *Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 141 e seguintes.

³⁹ *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 14 e seguintes.

Godoi⁴⁰ e de Marcos Catão⁴¹ também admitem o controle nos casos de abuso de direito.

A elisão fiscal internacional é fenômeno paralelo ao da elisão no direito tributário interno. Cresceu muito nos últimos anos, em virtude da globalização. As posições teóricas se aproximam daquelas do direito interno: economicismo, formalismo e ética.⁴²

3 O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E A GLOBALIZAÇÃO

Outro dado fundamental para o aparecimento e a proliferação das normas antielisivas foi a emergência do *princípio da transparência*, em íntima conexão com o processo de globalização.

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.⁴³

O princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado com a sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas normas antissigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário. A falta de equilíbrio entre os

⁴⁰ A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. RDDT 79: 75, 2001.

⁴¹ O método sistemático. In: Torres, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 221-260.

⁴² Para a posição formalista, cf. Alberto Xavier, *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., p. 236: "o problema da natureza jurídica da elisão internacional não se coloca em termos diversos dos da elisão fiscal no direito interno: trata-se da prática de ato ou conjunto de atos (operações), no âmbito da esfera da liberdade concedida aos particulares pelo princípio da estrita legalidade ou tipicidade da tributação".

⁴³ Vide p. 113 a 114.

termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a exacerbção do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados, leva ao paraíso fiscal; a aplicação das normas antielisivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e da responsabilidade dos agentes públicos, pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha de ovos de ouro.

As normas antielisivas, como se passam a examinar, surgem também no contexto da globalização, fortalecem-se no âmbito do direito comunitário (União Europeia e Mercosul) e refletem a influência do princípio da transparência fiscal.

A proibição de elisão fiscal abusiva

SEÇÃO I O ABUSO DO DIREITO

I – INTRODUÇÃO

A proibição de elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito.

O Código Tributário Nacional recebeu, pela Lei Complementar nº 104, de 2001, o acréscimo, no seu art. 116, de um parágrafo único que introduziu a norma geral antielisiva no direito brasileiro, com base na teoria da proibição do abuso do direito.

O novo Código Civil, com eficácia a partir de 2003, por seu turno, dispôs sobre a ilicitude do abuso do direito (art. 187).

Cumprir verificar as eventuais repercussões das novas regras do Código Civil sobre a interpretação do art. 116, parágrafo único, do CTN.

II – O ABUSO DO DIREITO NO CÓDIGO CIVIL

O Código de 1916 não continha dispositivo expresso a respeito do abuso do direito, o que coincide plenamente com os seus pressupostos teóricos individualistas e com o seu apego aos interesses da burguesia.

O Código Civil de 2002 trouxe duas importantes novidades sobre o tema: a *vedação da fraude à lei* e a *ilicitude do abuso do direito*.

1 A VEDAÇÃO DE FRAUDE À LEI

Prevê o Código Civil: “Art. 166 – É nulo o negócio jurídico quando... VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa.”

Mas há exceções à nulidade da fraude à lei, o que permite a requalificação do ato praticado, como claramente estabelece o CC: “Art. 170 – Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.”

Explica Fernando Augusto Cunha de Sá que há variabilidade de sanções para o ato abusivo, o que faz com que, “para além da responsabilidade civil ou até a ela cumulada, poderá descobrir-se toda uma infinda gama de sanções que, essas sim, impedirão que o titular do direito abusivamente exercido obtenha ou conserve as vantagens que obteve com a prática do ato abusivo e o farão reentrar, em última análise, no exercício legítimo do direito desde a nulidade, a anulabilidade, a inoponibilidade ou a rescindibilidade do ato ou negócio jurídico quando seja na sua prática que o abuso se verifique, até ao restabelecimento da verdade ou da realidade dos atos com ele conexados, aceitando, por exemplo, a sua validade não obstante a falta da forma exigida, concedendo a *exceptio doli generalis* ou *specialis*, recusando a ação de anulação ou mantendo em vigor a relação”.¹

2 A ILICITUDE DO ABUSO DO DIREITO

O Código de 2002 introduz o conceito de abuso de direito e lhe declara a ilicitude, embora a ele não se refira explicitamente: “Art. 187 – Também comete ato

¹ *Abuso do direito*. Coimbra: Almedina, 1997, p. 647. Cf. tb. Pereira, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994: “Sem razão, portanto, aqueles que entendem deva a sanção da fraude à lei ser sempre a nulidade do negócio praticado, sob o fundamento de que à violação indireta da lei se deve aplicar a sanção mais grave, em razão da intenção fraudulenta demonstrada pelos agentes.”

ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, exceda manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Esse dispositivo se compagina perfeitamente com o art. 421: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

O art. 187 do Código Civil de 2002 sofreu a influência direta do art. 334 do Código Civil português: “É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico desse direito.”

O ponto mais importante do novo regramento é o que proclama a ilicitude do abuso do direito.

Há autores que defendem a ilicitude do abuso do direito, como Carvalho Santos² e Cunha de Sá.³ Outros civilistas, entretanto, discordam da tese da ilicitude.⁴

Seja como for, a ilicitude do abuso do direito está explicitamente positivada no art. 187 do Código Civil e projetará influência sobre a interpretação do abuso do direito no CTN, como adiante se verá.

III – AS RELAÇÕES ENTRE O ABUSO DO DIREITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E NO DIREITO CIVIL

3 A SIMULTANEIDADE DO INGRESSO DAS NORMAS SOBRE O ABUSO DO DIREITO NO CTN E NO CC

As normas antiabuso do direito entraram ao mesmo tempo no CTN e no CC: em 10 de janeiro de 2001 foi sancionada a Lei Complementar nº 104, que

² *Código civil brasileiro interpretado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, v. 3, p. 338: “O abuso de direito, pois, é um ato ilícito, não podendo ser estudado senão como figurando dentro da teoria geral do ato ilícito, verdade que tem elevado alcance para atingir importantes conclusões.”

³ *Op. cit.*, p. 637: “Todavia, a expressa qualificação de ilegitimidade, se não resolve a dúvida sobre a autonomia dogmática do ato abusivo, é pelo menos equivalente à de antijuridicidade; logo, sendo o abuso do direito um ato antijurídico ou contrário a direito, haverá de concluir-se que as suas consequências normativas serão as mesmas de todo e qualquer ato antijurídico em geral.”

⁴ Cf. Carpena, Heloisa. *Abuso do direito no código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil – constitucional*. In: Tepedino, Gustavo (Org.). *A parte geral do novo Código Civil. Estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 382: “... pode-se afirmar que o abuso supõe um direito subjetivo lícito atribuído a seu titular, que, ao exercê-lo, o torna antijurídico. Já o ilícito, por ser contrário à disposição legal, mostra-se previamente reprovado pelo ordenamento, não comportando controle de abusividade. Os conceitos de ilícito e de abuso, por conseguinte, excluem-se mutuamente”.

introduziu a norma geral antielisiva no parágrafo único do art. 116 do CTN; exatamente um ano depois, em 10 de janeiro de 2002, sancionou-se o novo Código Civil.

Por muito mais do que mera coincidência, a publicação das duas importantes leis marcam um momento de renovação do direito brasileiro, com a superação de posições positivistas formalistas e com a procura do mais íntimo relacionamento com a ética, sem falar na busca de inserção no mundo globalizado.⁵ O abuso do direito em ambas as áreas jurídicas deve ser interpretado segundo o princípio da unidade do direito e sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo. Relevante é notar que a teoria do abuso do direito visa antes à requalificação dos fatos do que à anulação, abrindo diversas possibilidades quanto aos efeitos da ilicitude dos atos abusivos e à aplicação de sanções pecuniárias. Passamos a analisar tais aspectos.

4 A UNIDADE DO DIREITO

A compreensão das cláusulas de proibição do abuso do direito do CTN e do CC deve se aproximar em homenagem ao princípio da unidade do direito. Cuidar-se de atração entre cláusulas que mantêm as suas especificidades sistêmicas.

Com efeito, a noção aberta e algum tanto equívoca do abuso do direito frequente todos os ramos do fenômeno jurídico e pode ser empregada no direito tributário, apesar de suas dificuldades. O tributarista italiano Victor Uckmar afirmou, com muita precisão:

Enquanto no direito privado a *rationale* da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda.⁶

⁵ Observou o tributarista português Saldanha Sanches, J. L. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Ed., 2002, p. 120: "A norma (antiabuso) só pode entender-se se partirmos do rico acervo doutrinário e jurisprudencial já existente sobre este tipo de normas; um elemento imprescindível no ordenamento jurídico-tributário dos países a que chamaremos, por comodidade de expressão, desenvolvidos. Uma vez que só em países em graus intermédios de desenvolvimento não existe uma qualquer cláusula geral contra o abuso de direito."

⁶ Tax avoidance/tax evasion. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International* 68 a: 26, 1983. No mesmo sentido: Pistone, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Milano: Cedam, 1995, p. 58;

A voz discordante é a de Alberto Xavier, jurista de índole formalista: "A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções... O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade."⁷

Na União Europeia o conceito de abuso vem penetrando com grande força na temática da elisão construída pelo Tribunal Comunitário. Coincide, em parte, com o conceito de "abus de droit" (francês), do "abuse of rights" (inglês), mas também se irradia para a noção de abuso das liberdades fundamentais.⁸

5 DIREITO E ÉTICA

As novas normas antiabuso marcam a aproximação com a ética no plano do direito em geral, do direito tributário e do direito civil.

Com a superação dos positivismos formalistas e historicistas reaproximam-se ética e direito sob o pálio do imperativo categórico. A virada kantiana que se observa a partir da década de 1970 marca esse momento histórico.⁹

O direito tributário deixa-se também sensibilizar pela ética, seja no plano abstrato da justiça fiscal,¹⁰ seja no específico da aplicação das normas tributárias e do combate à elisão fiscal.¹¹

David, Cyrille. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italia, aux pays-bas et au royaume-uni (Essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 52 (2): 223, 1993; Fischer, Peter. L'esperienza tedesca. In: Di Pietro, Adriano (Ed.). *L'elusione fiscale nell'esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 223; Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, cit., p. 118: "A introdução de regras sobre o abuso do direito no ordenamento jurídico tributário... permite não a prevalência do Direito Civil em relação ao Direito Fiscal, mas uma prioridade, uma preexistência do Direito Civil em relação ao Direito Fiscal."

⁷ *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107 e 109. Cf. tb. Tôrres, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 337. Schoueri, Luís Eduardo. *Planejamento tributário...*, cit., p. 348.

⁸ Cf. Nogueira, J. F. P. Abuso de direito em fiscalidade direta, cit., p. 237: "A nossa análise directamente sobre a noção de abuso, isto é, sobre os recortes de um 'supra-conceito' que, brotando da jurisprudência comunitária, acaba por ter um forte impacto no normal desenvolver das transações transnacionais e, simultaneamente, na estrutura sistémico-tributária dos vários Estados-Membros."

⁹ Cf. Torres, Ricardo Lobo. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário. In: *Justiça tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 679.

¹⁰ Cf. Tipke, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 2000, v. 1, p. 261.

¹¹ Cf. Tipke, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 116.

O Código Civil de 2002, na observação de Miguel Reale, um dos seus coautores, é obra informada pela eticidade.¹² As regras sobre o abuso do direito também expressam o relacionamento com a moralidade.¹³

6 FORMA E SUBSTÂNCIA

O combate ao abuso do direito consiste, sobretudo, na busca de superação do positivismo formalista e conceptualista, com o cuidado para não se cair no exagero oposto do substancialismo, do historicismo ou do causalismo economicista.

No direito tributário vive-se, a partir dos anos 1990, na incessante procura do equilíbrio entre forma e substância, que só poderá ser obtido evitando-se o abuso das formas (*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten Formen* dos alemães).¹⁴

No direito civil a regra contra o abuso do direito também tem por objetivo o combate ao formalismo.¹⁵

Não há fratura nem colisão entre direito civil e direito tributário. Não se trata mais da desgastada tese de prevalência do direito civil sobre o direito tributário, tão ao gosto do positivismo formalista e que aparecera na interpretação nos arts. 109 e 110 do CTN. Anota Kirchhof que há mera precedência (*Vorherigkeit*) e não preferência (*Vorrang*) do direito civil, eis que ambas as disciplinas são “a consequência da garantia constitucional da propriedade privada”.¹⁶

7 TRATAMENTO GENÉRICO DO ABUSO DE DIREITO

Outra característica comum ao direito tributário e ao direito civil é a posição de gênero que vai ocupando o abuso de direito, que passa a compreender as diversas figuras que culminam no desencontro entre forma e substância.

¹² Reale, Miguel. Visão geral do novo Código Civil. *Informativo do Tribunal de Justiça e EMERJ*, nº 6: 13, 2002: “Eticidade. Procurou-se superar o apego do Código atual ao formalismo jurídico, fruto, a um só tempo, da influência recebida a cavaleiro dos séculos 19 e 20, do Direito tradicional português e da Escola Germânica dos pandectistas.”

¹³ Cf. Carpena, Heloisa, *op. cit.*, p. 391.

¹⁴ Cf., por todos, o volume 87-a dos *Cahiers de Droit Fiscal International* organizado pelo Prof. Frederick Zimmer, dedicado ao tema “Forma e Substância na Lei Tributária” (*Form and substance in tax law*. The Hague: Kluwer, 2002).

¹⁵ Cf. Cunha de Sá, F. A. *op. cit.*, p. 456: “Abusa-se de determinado direito, abusa-se da estrutura formal desse direito, quando numa certa e determinada situação concreta se coloca ao serviço de um valor diverso ou oposto ao fundamento axiológico que lhe está imanente ou que lhe é interno.”

¹⁶ *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*. *Steuer und Wirtschaft* 60: 179, 181, 1983.

No direito tributário as próprias legislações adotam nomenclatura aberta, como *abuso da possibilidade formal do direito* (*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*) na Alemanha e *norma antiabusos* em Portugal, suscetíveis de abranger diferentes figuras, inclusive a da fraude à lei (que literalmente aparece na Espanha). A doutrina vem compreendendo o abuso do direito no seu sentido mais lato,¹⁷ que só exclui a simulação, que está no campo da evasão e da ilicitude penal.¹⁸

No direito civil é enorme também o número de autores que aproximam ou incorporam ao abuso do direito outras realidades epistemológicas, principalmente a fraude à lei.¹⁹

8 REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS

Mecanismo importantíssimo no abuso de direito é a possibilidade de requalificação dos fatos e a desnecessidade de declaração de sua nulidade.

No direito civil, já vimos (item 1), nem sempre há necessidade de declaração de nulidade (art. 170), pois existe a pluralidade de sanções possíveis.

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas. A norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, portanto, visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto, isto é, do ato ou fato praticado com a dissimulação da *mens legis* e do fato gerador abstrato. Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversuch*).²⁰ Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.²¹

¹⁷ Cf., por todos, Pistone, Pasquale, *op. cit.*, p. 57.

¹⁸ Cf. Malherbe, Jacques. O abuso de direito. Uma análise no direito comparado. *Direito tributário atual* 22: 35, 2008: “... quando há simulação, a questão do abuso de direito não se coloca”.

¹⁹ Cf. Cunha de Sá, F. A. *Op. cit.*, p. 531.

²⁰ *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*, *cit.*, p. 181, 1983.

²¹ Cf. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, *cit.*, p. 117: “Por isso a solução que se atingiu nas ordens jurídicas mais evoluídas foi a consagração do princípio do abuso do direito em matéria fiscal: com a inerente possibilidade não de anulação de certos negócios jurídicos que tenham sido realizados com o que podemos designar como objetivo puramente fiscal, mas da desconsideração dos seus efeitos fiscais. Desconsideração dos efeitos fiscais – e não anulação – dos negócios cuja forma tenha sido escolhida com o objetivo principal de obter uma poupança fiscal.”

9 A ILICITUDE DO ABUSO DO DIREITO

Já vimos que o art. 187 do CC declara ilícito o abuso do direito, o que gera desacordo entre os civilistas. Mas a figura deve ser entendida como *ilícito atípico*, na expressão de Manuel Atienza/Juan Ruiz Manero:

... son ilícitos atípicos que, por así decirlo, invierten el sentido de una regla: prima facie existe una regla que permite la conducta en cuestión; sin embargo – y en razón de su oposición a algún principio o principios –, esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícita; esto, en nuestra opinión, es lo que ocurre con el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder.²²

No direito tributário a questão sempre foi muito discutida.

10 SANÇÃO E ILICITUDE

No Direito Civil, diante da pluralidade de sanções, nem sempre se exige a nulidade ou a aplicação de pena pela prática do ato elisivo (item 2).

No ato tributário abusivo também não se exige a nulidade, sendo bastante a requalificação ou desconsideração (item 8).

Mas, no direito tributário, subsiste dúvida sobre a necessidade de aplicação de sanções pecuniárias, além da requalificação. Na Alemanha²³ e na Espanha²⁴ não se aplicam penalidades. No Brasil, a MP nº 66/2002 estabelecia que a notificação resultante do despacho da autoridade administrativa notificaria o contribuinte para o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora, no prazo de 30 dias (art. 17, 2º) isto é, sem multa penal; mas a falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, naquele prazo, ensejaria o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício. Seria razoável a regulamentação se significasse o alívio da penalidade na fase da requalificação e a sua exigência no caso de o contribuinte não aceitar o ato de lançamento; de qualquer forma, a MP nº 66/2002 não se converteu em lei e o Governo parece ter desistido de regular a matéria, permanecendo a incógnita no direito brasileiro.

²² *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2006, p. 27.

²³ Cf. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1345.

²⁴ Cisneros Guillen, Luiz. A experiência da Espanha. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2002, p. 154.

SEÇÃO II

MODELOS ESTRANGEIROS DE NORMAS GERAIS ANTELISIVAS

A) O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E AS NORMAS ANTELISIVAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DA ALEMANHA

1 INTRODUÇÃO

A construção alemã das normas antielisivas é extremamente importante, em vista da duração, das vicissitudes e da eficácia que exibiram.

O direito germânico utilizou sempre a figura da proibição de “abuso de forma jurídica” (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten*), consubstanciada na vedação de “elisão” (*Steuerumgehung*). As diferenças de redação tiveram por objetivo dar maior clareza à garantia e incorporar os avanços conceptuais e jurisprudenciais.

Surgida em 1919, com o Código Tributário do *Reich*, posteriormente modificado, foi reformulada pelo Código de 1977 (*Abgabenordnung 77*) e pela alteração de 20/12/2007, com eficácia a partir de 1º/01/2008.²⁵

2 O CÓDIGO DE 1919

O Código Tributário de 1919 (*Reichsabgabenordnung-RAO*), elaborado por Enno Becker sob a influência das ideias desenvolvidas pela jurisprudência dos interesses, foi reformado em 1931 e sofreu profunda alteração pela Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz – StAnpG*), de 1934, que assim proibiu o abuso da forma jurídica (*Rechtsmissbrauch*) no art. 6º:

1: Através do abuso de forma ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser contornada ou diminuída.

²⁵ JSIG 2008, v. 20/12/2007; BGBl, I 2007, 3150.

2. Havendo abuso de forma, o imposto será exigido como se tivessem sido adotados os processos econômicos, os fatos geradores e as relações adequadas à forma jurídica.²⁶

A interpretação da norma geral antielisiva transcrita sempre se fez à luz dos arts. 4º e 5º da RAO, que cuidavam da consideração econômica do fato gerador. Tais regras receberam nova redação pela RAO de 1931. Com a Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 16/10/1934, foram introduzidas novas alterações: o art. 1º, item II, mandou observar na interpretação “a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias”;²⁷ e o art. 1º, item II, determinou prevalecer a mesma coisa para “a apreciação dos fatos geradores”.²⁸ Esses dois dispositivos foram posteriormente revogados pelo Código Tributário de 1977 (AO 77).

Havia outra regra na Lei de Adaptação Tributária – art. 1º, I – que estabelecia: “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista”.²⁹ Foi revogado com a redemocratização da Alemanha em 1945. Mas conduziu à desinterpretação da regra antielisiva do art. 6º da RAO, inclusive no Brasil.³⁰

O grande intérprete da norma antielisiva ao tempo da Constituição de Weimar foi Albert Hensel, que escreveu artigo até hoje indispensável para a compreensão do fenômeno.³¹

3 O CÓDIGO DE 1977 (AO 77)

O Código Tributário (*Abgabenordnung*) de 1977 revogou os dispositivos referentes à consideração econômica e deu nova redação à norma geral antielisiva:

²⁶ 1. “Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

2. “Liegt ein Missbrauch vor so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.”

²⁷ “Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.”

²⁸ “Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.”

²⁹ “Die Steuergesetze sind national-socialistischer Weltanschauung auszulegen.”

³⁰ Xavier, Alberto (*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 108), para defender a inconstitucionalidade da norma antielisiva introduzida pela LC nº 104/2001, no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, lançou o argumento *ad terrorem* de que as regras de combate à elisão abusiva têm coloração nazista, pois o abuso de formas foi “concebido por ideólogo nacional-socialista como instrumento de cerceamento da liberdade individual”.

³¹ Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung. *Festgabe für E. Zitelmanns*, 1923, p. 217-288.

Art. 42 – A lei tributária não pode ser contornada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.³²

No direito alemão a elisão se chama “Steuerumgehung”, que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke³³ explica que para se caracterizar a elisão: “Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária.” Observa ainda o jurista germânico que “a elisão tributária pressupõe um abuso da possibilidade formal do direito, que se apegue não à finalidade, mas à letra da lei”.³⁴

Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária. Como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversuch*).³⁵

A interpretação do art. 42 da AO 77 se fez de forma diferente da que antes prevalecera, em razão do desaparecimento de regras explícitas sobre a consideração econômica e do aprofundamento da metodologia da ciência do direito, esta última sobretudo pela enorme influência exercida pela obra de Larenz, a partir de meados da década de 1960, e pelo novo enfoque da questão dos princípios jurídicos.

A doutrina alemã se dividiu quanto à natureza do art. 42 da AO 77. Alguns autores defendiam a *natureza constitutiva* da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário.³⁶ Outros juristas, que aceitavam a possibilidade de analogia no direito tributário, manifestaram-se no sentido da *natureza declaratória* da norma antielisiva.³⁷

³² A redação original é a seguinte: “Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.”

³³ *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1993, v. 3, p. 1342: “Es muss ein Steuergesetz umgangen werden. § 42 AO spricht von Umgehung “des Steuergesetzes.”

³⁴ *Id. ibid.*, p. 1324: “Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbeizieht.”

³⁵ *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden. StuW* 60: 181, 1983.

³⁶ Cf. Lehner, Moris. Nationalberichterstatter (Relatório Nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal International* 37: 196, 1983 classifica o art. 42 da AO 77 como autêntica exceção, embora limitada, da proibição de analogia; Klein, Martin. *Die nicht “angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: Otto Schmidt, 1994, p. 10.

³⁷ Cf. Tipke, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1993, v. 3, p. 1326.

Mas a doutrina, majoritariamente, entendeu como constitucional a regra do art. 42 da AO 77.³⁸

Já se pacificou no direito alemão a tese de que o direito civil e o tributário possuem idêntica estatura. Reconheceu o Tribunal Constitucional da Alemanha, em 27/12/1991, a precedência, mas não o primado do direito privado.³⁹

O Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*) aplicou a norma antielisiva a número crescente de casos. Segundo estatística divulgada,⁴⁰ a média de acórdãos por ano foi a seguinte: no período de 1919 a 1944 – 0,6; de 1950 a 1978 – 1,9; de 1979 a 1982 – 4,75; de 1983 a 1986 – 11; de 1987 a 1990 – 18; de 1991 a 1994 – 19; de 1995 a 1998 – 12. Tipke atribuiu o fenômeno ao incremento da atividade de planejamento fiscal e à melhor fundamentação teórica do Tribunal para enfrentar o problema, observando, ainda, que o art. 42 “é um dos dispositivos do Código Tributário mais aplicados”.⁴¹

4 A ALTERAÇÃO DE 2008

4.1 Generalidades

4.1.1 O teor da nova norma

O art. 42 do Código Tributário alemão sofreu profunda modificação a partir de 2008.

É o seguinte o teor da nova regra, em tradução livre:

1. (1) A lei tributária não pode ser contornada através do abuso da forma jurídica. (2) Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição. (3) Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido

³⁸ Cf., por todos, Tipke, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1.332: “O § 42 AO é constitucional (*ist verfassungsmässig*). A Constituição não cuida apenas do Estado de Direito formal, ela quer também realizar o Estado de Direito material ou o Estado de Justiça (*den materialen Rechtsstaat oder Gerechtigkeitsstaat*).”

³⁹ *StuW* 1992, p. 186: “Direito Tributário e Direito Civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados um ao lado do outro, que à mesma situação de fato se aplicam sob uma outra perspectiva e sob outros pontos de vista valorativos (*Wertungsgesichtspunkten*).”

⁴⁰ Cf. Lee, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000, p. 1.

⁴¹ Tipke, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1325.

do parágrafo 2º, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

2. (1) Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. (2) Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não tributário da escolha de forma, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias.⁴²

4.1.2 Conteúdo

Observação inicial importante é a de que o art. 42 cuida das *normas gerais antielisivas* e também das *especiais*; destas últimas no § 1º, alínea 2. Faremos a análise separada das regras gerais e especiais no item 4.2. deste capítulo,⁴³ e no capítulo III,⁴⁴ respectivamente.

4.1.3 A motivação da nova regra

A alteração do art. 42 do Código Tributário alemão justificou-se em virtude de alguns novos fatos surgidos nas últimas décadas, principalmente a partir dos anos 1980.

A *globalização* influenciou as modificações, por ter trazido novo relacionamento entre as forças de capital e do trabalho e por haver determinado a alteração no relacionamento tributário entre os países, fortalecendo o poder das empresas multinacionais frente aos fiscos nacionais e aumentando o risco fiscal. A emergência

⁴² É o seguinte o texto em alemão:

“§ 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) 1. Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. 2. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. 3. Andernfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) 1. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. 2. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.”

⁴³ Vide p. 31.

⁴⁴ Vide p. 54 e seguintes.

do *direito cosmopolita*,⁴⁵ com o novo papel da União Europeia, com a atuação do Tribunal de Justiça Europeu e com o surgimento de organismos não estatais que passaram a defender os princípios da concorrência, transparência fiscal e simplificação tributária (OCDE, FMI, OMC etc.), tudo conduziu ao incremento do combate à elisão abusiva.

Também teve papel importante o desenvolvimento da *tecnologia*, máxime da informática, com o crescimento da tributação dos intangíveis e o aparecimento de novas formas de imposição fiscal, todas suscetíveis de resvalar para a elisão abusiva.⁴⁶

Do ponto de vista teórico, o fato notável foi a eclosão dos *direitos humanos*, com o aprofundamento da *teoria dos direitos fundamentais*. Passou-se da metodologia da interpretação jurídica de Larenz e Tipke, que influenciara a redação originária do art. 42 da AO 77, para a teoria da proporcionalidade de Alexy e do Tribunal Constitucional Federal, entre outros.

4.1.4 Ambivalência do tributo

De feito, o tributo nasce da *autolimitação da liberdade*⁴⁷: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional,⁴⁸ donde se conclui que a própria liberdade institui o tributo.⁴⁹ O espaço assim aberto ao tributo é o da *publicidade*, isto é, o das relações sociais que se desenvolvem entre o espaço privado do cidadão (família) e o espaço público dos órgãos governamentais;⁵⁰ o imposto adquire a di-

⁴⁵ Cf. Torres, Ricardo Lobo. A afirmação do direito cosmopolita. In: Menezes Direito, Carlos Alberto; Cançado Trindade, Antônio Augusto; Alves Pereira, Antônio Celso. *Novas perspectivas do direito internacional contemporâneo. Estudos em homenagem ao professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 919-940.

⁴⁶ Cf. Bouvier, Michel. La question de l'impôt idéal. *Archives de Philosophie du Droit* 46 : 15-24, 2002.

⁴⁷ Vide p. 7.

⁴⁸ James M., Buchanan. (*The limits of liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 112) fala em *liberty tax*, para significar que o tributo implica sempre perda de uma parcela de liberdade (*one degree of freedom is lost*).

⁴⁹ Cf. Lang, Joachim. Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit. *StuW* 67 (2): 111, 1990: "A tributação é, segundo a compreensão econômica e jurídica, uma instituição da liberdade" (... *eine Institution der Freiheit*).

⁵⁰ Cf. Habermas, Jürgen. *Mudança estrutural da esfera pública*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984, p. 313: "Na referida discussão entre colônias e metrópole, de que resultou a primeira formulação dos

menção de coisa pública⁵¹ e nele o Estado passa a encontrar a sua fonte de financiamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação.⁵²

O tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente *limitado por essas liberdades*. O aspecto principal da liberdade — o de ser negativa ou de erigir o *status negativus* — é que marca verdadeiramente o tributo; a expansão do conceito de liberdade, para abranger a liberdade "para" ou positiva, ou para transformá-la em dever, elimina o próprio conceito de tributo. Conclui-se, daí, que perde a natureza de tributo o que se não limita pela liberdade, como sejam as prestações contratuais e as contribuições parafiscais e extrafiscais.⁵³

O relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la;⁵⁴ a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo.⁵⁵ Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.⁵⁶

direitos humanos, a liberdade de religião não desempenha o papel decisivo, mas sim a questão da cogestão política das pessoas privadas reunidas num público sobre aquelas leis que atingiam a sua esfera privada: *no taxation without representation*."

⁵¹ Cf. Torres, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 121.

⁵² Cf. Vogel, Klaus. Der Finanz und Steuerstaat. In: Isensee, Josef; Kirchhof, Paul (Ed.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1987, v. 1, p. 1.174: "A estatalidade fiscal significa separação entre Estado e economia" ("Steuerstaatlichkeit bedeutet Trennung von Staat und Wirtschaft").

⁵³ Cf. Spanner, Hans. Über Finanzreform und Bundesstaat. *Festgabe für Theodor Maunz*, 1971, p. 388.

⁵⁴ Para o debate, no direito americano, sobre o poder de tributar como poder de destruir, vide Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito Constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 29 e seguintes.

⁵⁵ Cf. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, v. 1, p. 194: "La más enérgica resistencia al poder de los despotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes."

⁵⁶ É o caso de Engels: "Ora a propriedade privada é sagrada e então não há nenhuma propriedade pública e o Estado não tem o direito de cobrar imposto; ou o Estado tem esse direito e então a propriedade não é sagrada, pois a propriedade pública se coloca acima da privada e o Estado é o verdadeiro proprietário." ("Denn entweder ist das Privateigentum heilig, so gibt es kein Nationaleigentum, und der Staat hat nicht das Recht, Steuern zu erheben; oder der Staat hat dies Recht, dann steht das Nationaleigentum über den Privateigentume, und der Staat ist der wahre Eigentümer") — *Apud* J. Lang, *Reform der Unternehmensbesteuerung...*, *cit.*, p. 111.

4.1.5 Direitos fundamentais, tributação e proporcionalidade

Os direitos fundamentais, que se expressam por princípios, vinculam-se à máxima da proporcionalidade. Há uma relação íntima e necessária entre *direitos fundamentais e proporcionalidade*. Alexy já observou:

a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aqueles. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade... decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é deduzível dessa natureza. O Tribunal Constitucional Federal afirmou, em formulação um pouco obscura, que a máxima da proporcionalidade decorre, “no fundo, já da própria essência dos direitos fundamentais” (BVerfGE 19, 342 (348-349); 65,1(44)).⁵⁷

Por outro lado, como vimos, o tributo é o preço da liberdade e, por conseguinte, constitui restrição aos direitos fundamentais, designadamente à propriedade privada e aos frutos do trabalho. Sendo restrição aos direitos da liberdade o tributo fica sujeito à reserva da Constituição e da lei formal, que constituem os limites do poder de tributar. Tais limites, por seu turno, exibem também os seus limites, que os alemães chamam de “limites dos limites” (*Schranken-Schranken*).⁵⁸ Entre os limites dos limites aparece a proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*), com todos os seus desdobramentos: princípios da determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheitsgrundsatz*)⁵⁹ da igualdade,⁶⁰ da proteção dos direitos de terceiros⁶¹ e da tipicidade, com redução teleológica e analogia.⁶²

⁵⁷ *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116.

⁵⁸ Diz Alexy que os “direitos fundamentais são restrições a sua restrição e restringibilidade” (*Beschränkungen ihrer Einschränkung und Einschränkungbarkeit*), eis que “não apenas estão restringidos e são restringíveis, mas também a sua restrição e restringibilidade são restringidas” (*Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986, p. 267).

⁵⁹ Drüen, Klaus-Dieter. *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2) 158: “O limite dos limites mais geral e significativo praticamente é para o legislador a reserva da lei proporcional” (“Die allgemeine und zugleich praktisch bedeutsamste Schranken-Schranke für den Gesetzgeber ist der Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes”).

⁶⁰ Drüen, *op. cit.*, p. 159.

⁶¹ Hensel, *op. cit.*, p. 217 se referia à “igualdade entre vizinhos” (*Nachbargleichheit*), que deve ser preservada pela tributação; Hey, Johanna. *Spezialgestaltliche missbrauchsgesetzgebung aus Steuersystematischer, verfassungs- und Europarechtlicher Sicht*, *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): 174 diz que as normas antielisivas preservam a igualdade diante da carga tributária (*Leistungsgleichheit*) e servem para coarctar o “efeito da tributação sobre os bobos” (*Dummensteuerereffekt*), que a tanto equivaleria a incidência mais áspera para alguns menos espertos, que não abusariam da forma jurídica.

⁶² Cf. J. Hey, *op. cit.*, p. 175.

Da ambivalência do conceito de tributo surgem as colisões entre os direitos fundamentais do cidadão e o poder de tributar do Estado. Observa Alexy que “a constelação mais simples é caracterizada pela presença de apenas dois princípios e dois sujeitos de direito (Estado/cidadão)”.

A nova regra de combate ao abuso da forma jurídica se estrutura sob a inspiração do *princípio da proporcionalidade*, como passamos a examinar, e influencia não só o direito germânico como o direito comparado em geral.

4.2 A norma geral antielisiva

4.2.1 O abuso da forma jurídica

O abuso da forma jurídica se aproxima do abuso do direito⁶³ e tem inúmeras configurações.

No plano do direito tributário o abuso de forma pode ser *institucional*, quando praticado pelo próprio Estado, como ocorre no uso exagerado da redução teleológica, ou *individual*, quando praticado pelo contribuinte.⁶⁴ Interessa-nos, aqui, o abuso da forma jurídica praticado pelo contribuinte e combatido pelo art. 42 da AO 77.

4.2.2 O abuso da forma jurídica e o princípio da proporcionalidade

A estrutura normativa do art. 42 do *Abgabenordnung* se organizou de acordo com os subprincípios ou máximas parciais da proporcionalidade. Alexy chama a proporcionalidade de “máxima” (*Grundsatz der Verhältnismässigkeit*), que se subdivide em “três máximas parciais” (*drei Teilgrundsätzen*), a saber: adequação (*Geeignetheit*), necessidade (*Erforderlichkeit*) e proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*) ou exigência de ponderação (*Abwägungsgebot*).⁶⁵

⁶³ Cf. Malherbe, Jacques. O abuso de direito. Uma análise no direito comparado. *Direito tributário atual* 22: 30, 2008; Torres, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: Gruppenmacher, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 45.

⁶⁴ Cf. Englisch, Joachim. Verbot des Rechtsmissbrauchs—ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts. *Steuer und Wirtschaft* 2009 (1): 22.

⁶⁵ *Theorie der Grundrechte*, *cit.*, p. 100. Luís Virgílio Afonso da Silva, na sua tradução (*Teoria dos direitos fundamentais*, *cit.*, p. 116), opta por máxima e máximas parciais e traduz *Geeignetheit* por adequação, terminologia que vamos seguindo.

O art. 42 da AO cuida da adequação (*Angemessenheit*) no § 1º, item 3, e no § 2º, item 1; da necessidade no § 2º, item 2, 1ª parte; e da ponderação no § 2º, item 2, parte final.

a) Adequação

O subprincípio ou máxima parcial da adequação aparece:

- a) no § 1º, item 3, que prevê o surgimento da pretensão se houver abuso de forma jurídica, “como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada” (*wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*);
- b) no § 2º, item 1, que define: “há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada.

A adequação nos termos do art. 42 significa coincidência entre forma e conteúdo ou ajustamento entre os conceitos e institutos de direito civil e a finalidade econômica dos negócios desenvolvidos pelo contribuinte. As relações entre o direito civil e o direito tributário não implicam superioridade (*Vorrang*), mas mera precedência do direito civil, como já disse o Tribunal Constitucional da Alemanha.⁶⁶

O contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios do modo que lhe aprouver. O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do Estado.⁶⁷ O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa da forma que lhe permita a economia do imposto. Como diz J. Hey, “não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar o imposto mais alto”.⁶⁸

O equilíbrio entre forma jurídica e conteúdo econômico, assunto dos mais difíceis da dogmática tributária, deve ser procurado através da metodologia da interpretação e da teoria dos princípios.⁶⁹

⁶⁶ Vide nota 16 (p. 24).

⁶⁷ Cf. Drüen, *op. cit.*, p. 154.

⁶⁸ *Op. cit.*, p. 169.

⁶⁹ Cf. Ávila, Humberto. Distinção entre princípio e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo* 215: 176, 1999.

b) Necessidade

A máxima parcial da necessidade, que compõe a proporcionalidade, apresenta características específicas no tema do abuso da forma jurídica.

No direito tributário em geral o Estado não pode estabelecer normas jurídicas fundadas na necessidade, pois a regra de incidência dos impostos não é finalística, como a dos incentivos.⁷⁰

Já no que concerne à temática da elisão, a prova pelo contribuinte da necessidade negocial ou econômica na estruturação da atividade empresarial se torna indispensável para que se possa coarctar a suspeita de abuso de forma, pois o Fisco tem apenas o poder de verificação (*Verifikationverwaltung*),⁷¹ ao contrário do contribuinte, que conduz o procedimento abusivo e elisivo.⁷² O art. 42, § 2º, estampa dois comandos para caracterizar o *Missbrauch*: a) proíbe que o contribuinte ou terceiro obtenha com a forma inadequada uma vantagem tributária não prevista em lei comparada com a escolha da forma adequada (item 1); b) excepciona o caso em que o contribuinte comprove que a escolha encontrou fundamentos não tributários (*aussersteuerliche Gründe*) (item 2).

A definição da adequação, portanto, exige a prova da necessidade negocial ou econômica, como sempre prevaleceu no direito alemão e também no americano (*business purpose test*).⁷³

c) Proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação

Novidade trazida pelo art. 42, § 2º, item 2, foi a exigência de ponderação – que é a terceira máxima parcial da proporcionalidade – entre a necessidade negocial ou não tributária e o quadro geral das circunstâncias ou das relações (*Gesamtbild der Verhältnisse*). O interesse negocial deve ser sopesado com os outros interesses da empresa, a ver se realmente prepondera o fundamento econômico.⁷⁴ Diz Lang que o plano global (*Gesamtplan*) compreende o conjunto dos negócios e das atividades

⁷⁰ Cf. Drüen, *op. cit.*, p. 154.

⁷¹ *Id. ibid.*, p. 154.

⁷² Observa H. Hey que as normas antielisivas são expressões da consideração econômica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) e, portanto, da capacidade contributiva e da finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*).

⁷³ Cf. Cooper, Graeme S. Conflicts, challenges and choices – The rule of law and anti-avoidance rules. In: Cooper, Graeme S. (Ed.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 13-50.

⁷⁴ Cf. J. Englisch, *op. cit.*, p. 9.

do obrigado (*Gesamtheit der Geschäfte und Handlung*), que leve à sua formatação material (*sachlichen Gestaltungszusammenhang*).⁷⁵

A reforma de 2008 do Código Tributário da Alemanha introduziu uma regra geral sobre as normas especiais antielisivas que examinaremos no capítulo III, item 2.⁷⁶

5 CONCLUSÃO

Conclui-se, pois, que a modificação do art. 42 do Código Tributário da Alemanha trouxe notável progresso para a temática das normas antielisivas. O seu grande mérito foi aproximar o combate à elisão abusiva da teoria dos direitos fundamentais, pela extraordinária relevância que atribuiu ao *princípio da proporcionalidade*.

É bem verdade que o novo texto despertou dúvidas na sua interpretação e apresenta lacunas, o que exigirá no futuro a interferência da jurisdição constitucional e do Tribunal Europeu.

Resta iniciar no Brasil a discussão sobre o texto germânico, a ver até que ponto pode ele fornecer subsídios para a interpretação das normas antielisivas trazidas pela Lei Complementar nº 104/2001, que até hoje aguardam a interpretação do Supremo Tribunal Federal e a atenção da doutrina.

B) OUTROS MODELOS ESTRANGEIROS

Sob o impacto da globalização, do crescimento e sofisticação do planejamento tributário, do empobrecimento das Fazendas Nacionais frente ao novo relacionamento das empresas multinacionais e sob a influência do princípio da transparência fiscal, diversas normas surgem na década de 1990 e no início do séc. XXI, no âmbito da União Europeia e do Mercosul, para coibirem o abuso de direito e a elisão fiscal abusiva.

1 VEDAÇÃO DE FRAUDE À LEI (ESPANHA)

A luta contra a elisão na Espanha se faz sobretudo através da cláusula que permite à Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto

⁷⁵ In: Tipke/Lang. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 2008, p. 164.

⁷⁶ Vide p. 58.

elidido. O conceito de fraude à lei ganhou contorno mais nítido com a redação dada pela Ley 25, de 1995, ao art. 24 da Ley General Tributaria. O dispositivo revogado não produzira nenhum processo durante mais de 15 anos de sua vigência.⁷⁷ A nova redação do art. 24 da LGT representou um avanço no campo das normas antielisivas, mas exibiu dificuldades na aplicação e despertou perplexidades na doutrina, principalmente a de manter, para o combate a essa forma de elisão, o recurso à analogia⁷⁸ ou, segundo os mais formalistas, à interpretação extensiva.⁷⁹ Tudo isso levou à revogação do próprio art. 24 da LGT pelo art. 15 da nova Ley General Tributaria (Ley 58/2003), que disciplinou “o conflito na aplicação da norma tributária”, que alguns juristas espanhóis entendem ser figura diferente da fraude à lei.⁸⁰

2 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (ARGENTINA)

As normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas constituem autênticas normas antielisivas. Procuram normatizar a teoria do “disregard of legal entity” ou do “lifting the corporate veil”, isto é, autorizam o levantamento do

⁷⁷ Cf. Amorós Rica, Narciso. O conceito de fraude à lei no direito Espanhol. In: Brandão Machado (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 442.

⁷⁸ Rosembuj, *La simulación...*, cit., p. 76: “El legislador, como hasta ahora, utiliza la analogia como técnica de corrección del fraude de ley manteniendo uno de los principales equívocos de la norma de la LGT sustituida, cual es la de enlazar estructural y funcionalmente la extensión por analogia con el fraude de ley, puesto que ambos conceptos pueden coincidir, pero no son mutuamente necesarios.” Cf. también Gonzalez Garcia, Eusebio; Lejeune, Ernesto. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997, p. 362: “El artículo 24 de la Ley General Tributaria, aunque notablemente mejorado en su nueva redacción, es de difícil utilización como instrumento de lucha contra el fraude a la ley.” Perez de Ayala, José Luis; Gonzalez Garcia, Eusebio. *Curso de derecho tributario*. Madrid: Edersa, 1989, v. 1, p. 347: “Dentro de esta perspectiva, suele ser práctica habitual en la doctrina española dividir el estudio del artículo 24 siguiendo su configuración positiva. De este modo, se considera en primer lugar el problema de la analogia dentro del Derecho Tributario, y en un segundo momento se examina el papel que corresponde a la analogia como instrumento técnico de lucha contra el fraude a la ley tributaria.” Herrera Molina, Pedro M. Aproximación a la analogia y el fraude de ley en materia tributaria. *RDA* 73: 67: “Puede sostenerse que se trata de una integración analógica de la ley eludida (esdecir una excepción a la prohibición de analogia del art. 23 LGT).”

⁷⁹ Cf. Rosembuj, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 113.

⁸⁰ Cf. Garcia Novoa, Cesar. *La clausula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 396.

véu da personalidade da empresa para que se possam atingir a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios.

Como tal pode ser classificado o art. 2º da lei argentina nº 11.683, na ordenação dada pelos decretos 821/1998 e 1334/1998 (antes aparecia como art. 12),⁸¹ que ficou conhecida como “doctrina de la penetración”. Carlos M. Giuliani Fonrouge e Zusana Camila Navarrine⁸² ensinam que a Corte Suprema, há quase vinte anos, estabeleceu que na determinação do fato imponible se deve atender à substância, e não às formas jurídicas externas dos atos, ou seja, que os artifícios usados pelos contribuintes não devem prevalecer sobre a realidade que encobrem; depois o Tribunal aplicou explicitamente a doutrina da penetração, ou do órgão, ou do *disregard* (casos *Parke Davis* e *Mellor Goodwin*), para estabelecer que uma sociedade quase inteiramente dominada por outra não autoriza a reconhecer a existência de convenções entre elas, porquanto deve prevalecer a razão de direito sobre o ritualismo jurídico formal, apreendendo a realidade jurídica objetiva; finalmente, no caso *Kellogg*, a Corte Suprema de Justiça coarctou a indevida e indiscriminada aplicação do critério de *penetración* a todas as relações entre empresas vinculadas, reservando-a aos atos antijurídicos que importem em *abuso de derecho*.

3 PROPÓSITO MERCANTIL (ESTADOS UNIDOS, CANADÁ, INGLATERRA, AUSTRÁLIA, SUÉCIA)

Desenvolveu-se em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros) a doutrina do “propósito mercantil” (*business purpose*), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (*abusive tax avoidance*)

⁸¹ Art. 2º – “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

⁸² *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 84 e seguintes. Cf. também Daniel Garcia, Fernando. El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones Argentina y Española. *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales – Doctrina* 1994-1998, p. 295-302; Le Pera, Sergio; Lessa, Pedro. Relatório Nacional da Argentina. *Cahiers de Droit Fiscal International* 74a: 157-168, 1989.

quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal.⁸³ O combate à elisão se fez através de normas antielisivas (*anti-avoidance rules*), que seguiram dois caminhos principais: normas judiciais antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*), resultantes das decisões do Judiciário, sistema que prevalece nos Estados Unidos e na Inglaterra; normas legais antielisivas (*statutory anti-avoidance rules; General anti-avoidance rules GAAR*), aprovadas pelo Parlamento, adotado no Canadá, Austrália e Suécia.⁸⁴ Interessam-nos aqui as normas legais antielisivas.

No Canadá houve uma longa construção jurisprudencial das normas antielisivas, até que se transformassem em texto legal. Prevalece certo consenso no sentido de que o teste do propósito (*purpose test*) só se aplica aos casos em que ocorre uma “elisão abusiva” (*abusive tax avoidance*).⁸⁵ As regras principais aparecem na seção 245 da legislação do imposto de renda (*Income Tax Act*). No item 3, define-se a transação elisiva como qualquer transação ou parte de uma série de transações que possa resultar, direta ou indiretamente, em um benefício fiscal, a menos que a transação possa razoavelmente ser considerada como organizada para propósitos de boa-fé, inconfundíveis com benefícios fiscais;⁸⁶ no item 2, a cláusula geral antielisiva (*general anti-avoidance provision*) autoriza que, quando a transação seja elisiva, as consequências fiscais para a pessoa sejam determinadas razoavelmente no sentido de denegar os benefícios fiscais resultantes direta ou indiretamente daquela transação.⁸⁷

Na Austrália as normas antielisivas se estampam na Seção 177 da parte IVA da legislação do imposto de renda (*Income Tax Assessment Act*). Caracteriza-se a elisão quando as pessoas envolvidas em negócios jurídicos (*schema*) tenham o propósito

⁸³ Cf. Uckmar, Victor. Tax avoidance/ tax evasion-general report. *Cahiers de Droit Fiscal International* 68a: 28, 1983.

⁸⁴ Cf. Arnold, Brian. The canadian general anti-avoidance Rule. In: Cooper, Graeme S. (Ed.), *Tax avoidance and the rule of law*, cit., p. 226.

⁸⁵ *Id.*, *ibid.*, p. 238.

⁸⁶ “Avoidance Transaction. An avoidance transaction means any transaction:

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purpose other than to obtain the tax benefit; or

(b) That is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit.”

⁸⁷ “General anti-avoidance provision. Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.”

dominante de permitir que o contribuinte obtenha um benefício.⁸⁸ Nessa hipótese, quando o propósito dominante não for comercial, o Fisco pode alterar o lançamento e requalificar a posição tributária das partes envolvidas.

A Suécia instituiu normas gerais antielisivas a partir de 1980. Segundo informa Leif Mutén, os critérios em vigor são os seguintes: a) o ato a ser desconsiderado é parte de um procedimento do qual resulta vantagem tributária relevante para o contribuinte; b) tal vantagem pode ser entendida como a principal razão para que o ato tenha sido praticado; c) a tributação com base naquele ato seria violação do propósito da legislação.⁸⁹ A doutrina sueca tem levantado a suspeita de inconstitucionalidade da norma geral antielisiva, que implicaria analogia não permitida pelo princípio da legalidade; mas a Corte Suprema Administrativa declarou constitucional a medida.⁹⁰

4 DISPOSIÇÕES ANTIELISIVAS DO DIREITO ITALIANO

Na Itália surgiram nos últimos anos diversas disposições “antielisivas”, que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda.⁹¹

O art. 10 da Lei nº 408, de 1990, modificada pela Lei nº 724, de 1994, estabeleceu que a administração financeira pode desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários “obtida sem razão econômica válida e com a finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto”.⁹²

O art. 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 08/10/1997 inseriu no DPR nº 600, de 1973, um art. 37-*bis*, que estabelece não ser oponível à administração financeira os atos, fatos e negócios destituídos de válida razão econômica, com o objetivo de contornar a obrigação ou a proibição prevista no ordenamento tributário e obter redução de imposto ou restituição de indébito.⁹³

Algumas outras normas recentes cuidam também das medidas antielisivas.⁹⁴

⁸⁸ Cf. Waincymer, Jeffrey. The Australian tax avoidance experience and responses: a critical review. In: Cooper, Graeme S. (Ed.), *op. cit.*, p. 285.

⁸⁹ The Swedish experiment with a general anti-avoidance rule. In: Cooper, Graeme S. (Ed.), *op. cit.*, p. 312.

⁹⁰ *Id.*, *ibid.*, p. 320.

⁹¹ Cf. Fantozzi, Augusto. L'esperienza italiana. In: Di Pietro, Adriano (Ed.). *L'elusione fiscale nell'esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 253.

⁹² “Poste in essere senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudulentamente un risparmio d'imposto.”

⁹³ Cf. Russo, Pasquale. Brevi note in tema di disposizioni antielusive. *Rassegna Tributaria* 1: 68, 1999; Adonnino, *op. cit.*, p. 243.

⁹⁴ Art. 16 do D. Leg. 74, de 10/03/2000; art. 11, § 6º, do Statuto del Contribuente (Lei nº 212/2000).

5 NORMAS ANTIABUSO EM PORTUGAL

O art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária portuguesa, introduzido pela Lei nº 100, de 26/07/1999, estabelece:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

A lei processual tributária portuguesa criou um processo especial para lidar com a aplicação das normas antiabuso.⁹⁵ O art. 63 do CPPT dispõe:

1 – A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio.

2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consigam a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.

4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei.

Tem sido notável a influência do princípio da proporcionalidade para a teoria das normas antielisivas em Portugal.⁹⁶

⁹⁵ Cf. Guimarães, Vasco Branco. Elisão fiscal no ordenamento jurídico interno. A experiência portuguesa. *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2001, p. 15.

⁹⁶ Nogueira, João Félix Pinto. *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*. Coimbra: Kluwer, 2010, p. 24: “Na investigação e subsequente redação fomos guiados pela convicção de que a proporcionalidade constitui, de facto, o novo paradigma explicativo da fiscalidade directa.”

6 O MODELO FRANCÊS E A SUA RECEPÇÃO NO BRASIL

Na França, o art. 1.741 do *Code Général des Impôts* cria sanções para quem tenha “volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l’impôt”. O art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* cuida da repressão ao abuso de direito (*répression des abus de droit*), ao prever que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção (*qui dissimulent la portée véritable d’un contrat ou d’une convention*); a Administração fica autorizada a requalificar os fatos (*L’Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l’opération litigieuse*).

A doutrina francesa vem esclarecendo que se trata de instrumento que visa manter os atos e fatos conformes à realidade, com o equilíbrio entre substância e forma, evitando-se que o contribuinte adote formas jurídicas com a finalidade única de evitar ou diminuir o pagamento de impostos, o que pode ser demonstrado negativamente pela ausência de justificação econômica.⁹⁷

O art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC nº 104, de 2001, recepcionou o modelo francês de norma antielisiva.

Não é aqui o lugar apropriado para se discutirem as vantagens e os deméritos da recepção dos paradigmas estrangeiros. Seja como for, não se pode deixar de anotar que a grande modificação do direito financeiro por que passa o país nos últimos anos tem fonte estrangeira inspirada no *princípio da transparência*: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101, de 2000) é cópia do *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia; as normas antissigilo bancário (LC nº 105, de 2001) coincidem com as alterações introduzidas na década de 1990 nos países europeus; o Código de Defesa do Contribuinte, em discussão no Congresso Nacional (PL nº 646, do Senado), deixa entrever a influência do *Taxpayer Bill of Rights II*, dos Estados Unidos (1996) e da *Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente*, da Espanha (1998). Importante, no momento da recepção da norma estrangeira, é não escamotear a sua origem, evitando-se a tentativa de cuidar dos dispositivos como se fora regra tupiniquim, como muitas vezes se fez no passado recente, de que foram exemplos a legislação do ICMS e a regra da interpretação do art. 109 do CTN.

⁹⁷ Cf. Lehérisse, Hervé. *Forme et substance en droit fiscal. Cahiers de Droit Fiscal International* 87-a: 278, 2002.

SEÇÃO III AS NORMAS GERAIS ANTELISIVAS NO DIREITO BRASILEIRO

As normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.⁹⁸

1 A NECESSIDADE DE SE ESCANDIR A NORMA ANTELISIVA

É necessário escandir-se a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, para que se analisem todos os seus elementos e se verifique o alcance do seu comando.

1.1 A autoridade administrativa...

Diz o dispositivo legal que a autoridade administrativa pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados.

Autoridade administrativa, aí, é a autoridade da Administração fazendária incumbida do lançamento.

A elisão fiscal abusiva só pode ser combatida pela legislação, através do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela Administração, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.⁹⁹ Sobre a autoridade administrativa recai o ônus da prova.¹⁰⁰

O Judiciário não tem competência para desconsiderar o ato ou negócio, ao contrário do que prevê o projeto de Lei de Defesa do Contribuinte, em exame no Senado Federal, relativamente à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.¹⁰¹ Ao Judiciário, entretanto, compete o controle do ato de requalificação levado a efeito pela administração.

⁹⁸ Cf. *Id.*, *ibid.*, p. 199 e 200.

⁹⁹ Cf. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1332: “O combate à elisão fiscal é uma tarefa constitucional da legislação e da administração” (“Die Bekämpfung der Steuerumgehung ist daher eine verfassungsmässige Aufgabe von Gesetzgebung und Verwaltung”).

¹⁰⁰ *Id.*, *ibid.*, p. 1345. Cf. também Greco, Marco Aurélio, *Constitucionalidade...*, cit., p. 189.

¹⁰¹ Cf. Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999 – art. 10.

1.2 ... poderá desconsiderar...

A desconsideração operada pela autoridade significa requalificação, isto é, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, que terá sido abusiva.

Sabe-se que o fato gerador concreto não é objeto de interpretação, mas de qualificação. Absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária.¹⁰² Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato.¹⁰³ O fato concreto apenas é valorado de acordo com a lei,¹⁰⁴ ou qualificado segundo as categorias estabelecidas pela norma¹⁰⁵ ou, como preferiu Reale, é objeto de uma "qualificação normativa".¹⁰⁶ Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, subsume-se o fato em uma das interpretações possíveis da norma.¹⁰⁷ Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma relação de subsunção, que não é meramente lógica formal, mas também valorativa.¹⁰⁸

¹⁰² Cf. Larenz, *Methodenlehre...*, cit., p. 299: "Objeto da interpretação é o texto da lei" (*Gesetztext*); Klein, Friedrich. Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht. In: Thoma, Gerard; Niemann, Ursula (Ed.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: Otto Schmidt, 1965, p. 140: "O problema da interpretação se reduz ao fato gerador da regra jurídica" (*Tatbestandteil der Rechtsätze*); Paulick, Heinz. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1997, p. 137.

¹⁰³ Cf. Tipke, Klaus. *Steuerrecht*. 6. ed., Köln: Otto Schmidt, 1978, p. 97: "Uma valoração do fato por si mesmo não é possível!" ("Eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich").

¹⁰⁴ *Loc. cit.*: "A valoração econômica (*wirtschaftliche Beurteilung*) só pode ser dirigida pela lei"; Beisse, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: Brandão Machado (Coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 29: "O completo significado do critério econômico se revela, portanto, apenas na interpretação da lei, embora os efeitos deste método se reflitam sobre a apreciação dos fatos."

¹⁰⁵ Cf. Marchessou, Philippe. *L'interprétation des textes fiscaux*. Paris: Economica, 1980; Xavier, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., p. 143.

¹⁰⁶ Reale, Miguel. *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 205.

¹⁰⁷ Cf. Tipke, *Steuerrecht*, cit., p. 98: "A valoração jurídica do fato concreto (*rechtliche Beurteilung des Sachverhalts*) é, de acordo com a metodologia jurídica, subsunção na lei"; Paulick, *op. cit.*, p. 137; Engisch, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968, p. 79: "São subsumidos conceitos de fatos a conceitos jurídicos"; Beisse, *op. cit.*, p. 30: "... a espécie e a forma da valoração dos fatos concretos da vida resultam das regras da lógica da subsunção". Contra: Kruse, *op. cit.*, p. 76, que defende a possibilidade da valoração antes da subsunção.

¹⁰⁸ Cf. Larenz, *op. cit.*, p. 204; Isensee, Joseph. *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 65; Tipke, *Steuerrecht*, cit., p. 97: "A interpretação da lei (*Gesetzesauslegung*) e a valoração do fato (*Sachverhaltsbeurteilung*) não são dois processos diferentes, mas dois aspectos do mesmo processo"; Zippellius, R. *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985, p. 92; Castanheira Neves, A. *Questão-de-facto — questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade*. Coimbra: Almedina, 1967, v. 1, p. 207.

A desconsideração do ato ou negócio praticado, ou seja, a sua requalificação, nada tem que ver com as consequências da simulação, a saber: a anulação prevista no art. 147, II, do Código Civil e a revisão do lançamento de que cuida o art. 149, VII, do CTN.

Pelo contrário. Visa apenas reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Como observa P. Adonnino, a norma antielisiva investe a administração no poder de "proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial, trazendo a consequência ao plano do fato gerador do tributo".¹⁰⁹

1.3 ... atos ou negócios jurídicos praticados...

A desconsideração se refere aos atos ou negócios jurídicos praticados, ou seja, requalificam-se os fatos geradores concretos.

a) Requalificação dos fatos geradores concretos

A metodologia jurídica incumbiu-se de esclarecer que a aplicação da lei reveste sempre a forma de silogismo, em que a premissa maior é a hipótese descrita na lei, a premissa menor é o fato a se subsumir na descrição legal e a consequência, o resultado da inferência.¹¹⁰ Esse esquema metodológico adapta-se com sucesso ao direito tributário.¹¹¹ Do ponto de vista linguístico, a distinção mais clara fazem-na os alemães, que têm termos diferentes para significar o suporte legal ou a hipótese de incidência (*Tatbestand*) e o fato concreto (*Sachverhalt*).¹¹² Mas em francês (*fait générateur*), em italiano (*fattispecie*), em espanhol (*hecho imponible*) e em português (fato gerador), o mesmo significante expressa os dois significados, o que tem levado, entre nós, alguns juristas a se esforçarem na busca de nova terminologia, sem, contudo, supera-

¹⁰⁹ *Op. cit.*, p. 242. Cf. também Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Zusana Camila. *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 82: "... et fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente".

¹¹⁰ Cf. por todos, K. Larenz, *Methodenlehre...*, cit., p. 261.

¹¹¹ Cf. Tipke, *Steuerrecht*, cit., p. 96; Paulick, *Lehrbuch...*, cit., p. 116; Weber-Fas, Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979, p. 82. Entre nós passou a ser adotado por influência dos normativistas: Carvalho, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 60; Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 67; Coelho, Sacha Calmon N. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 109.

¹¹² Cf. Larenz, *Methodenlehre...*, cit., p. 261; Tipke, *Steuerrecht*, cit., p. 96.

rem as dificuldades semânticas, como é o caso de Geraldo Ataliba,¹¹³ que propõe as expressões *hipóteses de incidência* (= descrição genérica e hipotética de um fato) e *fato impositivo* (= fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável). Não obstante a opulência da língua alemã, o próprio art. 1º, III, da Lei de Adaptação Tributária, inspirador do art. 118 do CTN, não conseguiu escapar da ambiguidade e da imprecisão, ao utilizar o termo *Tatbestand* (ao revés de *Sachverhalt* ou *Lebenssachverhalt*) para se referir ao fato gerador concreto.¹¹⁴

A norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, portanto, visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto.

Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção da norma tributária ao fato. Como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversuch*).¹¹⁵

b) Dois exemplos de qualificação abusiva

É importante, neste passo, recorrer a alguns casos clássicos de elisão fiscal através da fraude à lei e do abuso da forma jurídica.

O exemplo clássico de *fraude à lei* é o que nos vem do direito alemão. Para pagar menos imposto, determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.

Outro exemplo de elisão, sob a veste de *abuso de forma jurídica*, é o caso da Grendene, que foi objeto de decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos.¹¹⁶

c) Elisão e simulação

Vê-se, nesses exemplos, que a elisão se refere a fatos realmente acontecidos, que tiveram a subsunção malograda.

¹¹³ *Op. cit.*, p. 75.

¹¹⁴ Cf. Tipke, *Steuerrecht*, cit., 6. ed., 1978, p. 102; Paulick, *op. cit.*, p. 137; Bühler, Ottmar, *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951, p. 69; Kruse, *Steuerrecht*, cit., p. 76.

¹¹⁵ *Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden. StuW* 60: 181, 1983.

¹¹⁶ Ap. Civ. nº 115.478-RS, Ac. da 6ª T. do Tribunal Federal de Recursos, de 18/02/1987, Rel. Min. Américo Luz, *Revista do Tribunal Federal de Recursos* 146: 217, 1987. Vide p. 144.

Na simulação, pelo contrário, o fato ou não existiu (ex., compra e venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeira (ex., compra e venda por baixo preço, que é doação).

Na elisão o *fingimento* não ocorre com relação ao *fato concreto*, mas com referência ao *fato gerador abstrato* definido na lei, que é distorcido na subsunção. Tipke observa com precisão: “Fingida é apenas a forma jurídica correspondente, não o fato econômico.”¹¹⁷

1.4 ... com a finalidade de dissimular...

O art. 116, parágrafo único, do CTN acrescenta à expressão “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos” a frase “com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária...”.

Interessa-nos, aqui, examinar o sentido e o alcance da expressão “... com a finalidade de dissimular”.

A *dissimulação* poder ser tomada em dois sentidos: a) como mecanismo da simulação, como fizeram os juristas de índole formalista; b) como ingrediente da elisão, na linha do modelo francês, que adotamos.

a) Dissimulação e simulação relativa

A teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Trata-se de ponto de vista teórico, que não se positiva no direito civil brasileiro, o qual cuida simplesmente da simulação (art. 102 do Código Civil).¹¹⁸

Explica Roberto de Ruggiero que na simulação ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordada com ela, a fim de enganar terceiros.

Se o acordo cria um negócio que não era querido (simulamos uma venda, mas não queremos nem vender nem criar qualquer outra relação jurídica), a simulação é *absoluta*. Outras vezes se cria um negócio distinto daquele que em realidade se quer (encobrimos em uma venda uma doação), ou se declara o querido,

¹¹⁷ *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1.344: “Fingiert wird... nur die angemessene Rechtsgestaltung, nicht der wirtschaftliche Sachverhalt”. Observa P. Herrera Molina, *op. cit.*, p. 67: “Mediante el fraude de ley se realiza verdaderamente el acto o negocio jurídico manifestado por los interesados – lo que diferencia esta figura de la simulación – aunque con una finalidad atípica y artificiosa.”

¹¹⁸ Vide p. 123 e seguintes.

mas um do sujeito é distinto (declaro dar a Caio para ocultar a doação feita a Maria), ou é diverso o objeto (declaramos na compra e venda um preço diferente do real), ou algum outro elemento, a simulação nestes casos é *relativa*, porque um negócio é querido, mas resulta dissimulado sob falsas aparências.¹¹⁹

A dissimulação referida no art. 116, parágrafo único, do CTN foi interpretada nesse sentido de *simulação relativa* pela doutrina normativista e conceptualista, que sempre defendeu o primado da forma sobre a substância.¹²⁰

Não nos parece que assim seja, tendo em vista que a desconsideração da autoridade administrativa refere-se a ato ou negócio jurídico realmente acontecido, sem qualquer simulação, absoluta ou relativa, porque, como já vimos, na elisão o fato gerador concreto é verdadeiro. Ademais, não existe outra pessoa envolvida na realização do fato gerador, como acontece na simulação.

Nos exemplos utilizados, no item 1.3.b., nem a locação do bem nem o fracionamento do capital social da empresa foram simulados, eis que a situação econômica realmente ocorreu, malogrando-se apenas a subsunção.

b) Dissimulação e elisão

Pelo contrário, a dissimulação prevista na LC nº 104/2001 refere-se apenas à *hipótese de incidência* ou ao *fato gerador abstrato*, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação.

A legislação brasileira, diante de vários modelos estrangeiros de melhor qualidade, preferiu optar pela solução francesa, que estabelece que “não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção” (*qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention*).

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à *dissimulação do fato gerador*

¹¹⁹ *Instituciones de derecho civil*. Madrid: Ed. Reus, s/d., v. 1, p. 258. Logo depois repisa Ruggiero: “na simulação relativa, havendo-se querido um negócio e realizado outro distinto, o negócio simulado é nulo, devendo considerar existente o dissimulado, que é o realmente querido (*plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*) (p. 262)”.

¹²⁰ Cf. Xavier, Alberto, *Tipicidade da tributação...*, cit., p. 54: “na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o *negócio dissimulado*, correspondente à vontade real dos seus autores”; Derzi, Misabel, *op. cit.*, p. 212.

abstrato e não à *simulação do fato gerador concreto*. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas *dissimulador* da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão. Nos exemplos fornecidos no item 1.3.b., ou seja, na fraude à lei e no abuso de forma jurídica, a dissimulação ocorre relativamente à norma de cobertura ou ao tipo descrito na regra de incidência.

No direito alemão a elisão se chama “*Steuerumgehung*”, que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke¹²¹ explica que para se caracterizar a elisão: “Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária.”

1.5 ... a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária...

De feito, a nova cláusula geral antielisiva trazida pela LC nº 104/2001 nada tem que ver com a *simulação* porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota etc.), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera, portanto, no plano da *mens legis*, distorcendo o seu sentido para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado.

Retornando às lições de Tipke, observa o jurista germânico que “a elisão da lei tributária pressupõe um abuso da possibilidade formal do direito, que se apega não à finalidade, mas à letra da lei”.¹²² Marco Aurélio Greco apreende muito bem a fenomenologia da norma antielisiva¹²³: “Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente.”

Interpretando o direito francês, Gest e Tixier¹²⁴ assim se manifestam: “Trata-se de atos ou de montagens jurídicas (*montages juridiques*) que, sem ser fictícios, apresentam caráter muito artificial, e não têm outra motivação que a de contornar (*contourner*) uma regra fiscal cogente.”

¹²¹ *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1.342: “Es muss ein Steuergesetz umgangen werden.” § 42 AO spricht von Umgehung “des Steuergesetzes.”

¹²² *Id.*, *ibid.*, p. 1.324: “Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbezielt.”

¹²³ Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, *cit.*, p. 187.

¹²⁴ Gest, G.; Tixier, T. *Manuel de droit fiscal*. Paris: Litec, 1986, p. 323.

Ao analisar o direito italiano, que proíbe a “finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto”, observa Raffaello Lupi que o termo “fraudulentamente” não deve ser interpretado no sentido do direito penal, mas “como a utilização de uma escapatória, de uma construção juridicamente artificiosa, um rodeio (*aggiramento*) do tratamento fiscal normal de um fenômeno”; acrescenta em nota de rodapé que a “*fraudolenza* aponta para o artifício e a *capziosità* jurídica, que instrumentaliza a imperfeição normativa ao construir astutamente, ainda que à luz do sol, um regime jurídico de favor”.¹²⁵

1.6 ... observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária

Resta saber se o art. 116, parágrafo único, do CTN, trazido pela LC nº 104/2001 é de aplicação imediata.

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas, a LC nº 104/2001 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica.

Sucedede que o Governo Federal optou por baixar a MP nº 66/2002, introduzindo desnecessárias complicações na sistemática da norma antielisiva. Mas a medida provisória foi recusada pelo Congresso Nacional. De modo que, no plano federal, as normas que regulam o processo tributário administrativo podem ser aplicadas nos casos de combate à elisão abusiva, embora sejam rudimentares e lacunosas.

2 A FENOMENOLOGIA DA NORMA ANTIELISIVA

Na prática da elisão fiscal o contribuinte opera além da possibilidade expressiva de letra da lei (*mögliche Wortsinn*), para empregar novamente a expressão de Larenz,¹²⁶ isto é, monta o seu negócio ou estrutura a sua empresa ultrapassando os

¹²⁵ *Diritto tributario. Parte generale*. Milano: Giuffrè, 1995, p. 94.

¹²⁶ *Methodenlehre...*, cit., p. 329.

limites da interpretação jurídica,¹²⁷ caindo, abusivamente, no campo da lacuna¹²⁸ ou da analogia.¹²⁹

Por isso mesmo a elisão não pode ser combatida pela *interpretação*,¹³⁰ mas apenas *integração jurídica*, mormente pela contra-analogia e pela redução teleológica, ínsitas nas normas antielisivas.

2.1 A contra-analogia

O mecanismo integrativo de combate à elisão é a analogia ou a contra-analogia, já que, como vimos, o planejamento abusivo resvala para a analogia praticada pelo contribuinte. Tipke percebeu, excelentemente, que o combate à elisão pode desembocar no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente.¹³¹ Mas a analogia se torna inevitável, anota o ex-Catedrático de Colônia,¹³² diante da indeterminação dos próprios princípios fundamentais da tributação.

No combate à fraude à lei é visível o argumento contra-analógico. No exemplo dado no item 1.3.b., o contribuinte buscou, pela analogia com a locação, transformar as prestações de uma compra e venda em alugueis. A contra-analogia consistiu na desconsideração, por parte do Fisco, da subsunção operada pelo contribuinte e na requalificação da locação como compra e venda.

2.2 A redução teleológica

Em outros casos de abuso de forma jurídica o mecanismo antielisivo é a *redução teleológica*, que, operando no campo da integração, reduz o sentido possível da letra

¹²⁷ Cf. Lupi, Raffaello. *Elusione; esperienze europee l'uso e l'abuso del diritto tributario*. In: Di Pietro, Adriano (Ed.), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., p. 268: “l'elusione comincia laddove finisce l'interpretazione”.

¹²⁸ Cf. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1329: “O art. 42 do Código Tributário procura o fechamento da lacuna jurídica.”

¹²⁹ Kirchhof, *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*, cit., p. 176, localiza o problema da elisão na procura da regra concorrente (*Konkurrenzrecht*). Cf. também Rosebuj, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*, cit., p. 88: “No son, pues, los resultados económicos de los hechos bajo cobertura los que sirven para el mínimo de semejanza buscado, sino que es el efecto derivado de la aplicación del hecho imponible contenido en la ley eludida al que sirve para su extensión analógica sobre los resultados económicos de los hechos o comportamientos elusivos.”

¹³⁰ Cf. R. Lupi, *Elusione...*, cit., p. 268: “Em suma, uma interpretação em molde antielisivo pode impedir que a elisão se verifique, mas, uma vez que seja verificada, não serve para eliminá-la.”

¹³¹ *Steuerrecht*, cit., p. 115.

¹³² *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1329: “A elisão começa além da interpretação da lei, no campo da lacuna. Por isso a analogia, como meio de evitar os efeitos da elisão, é indispensável” (“Die Umgehung beginnt erst jenseits des ausgelegten Gesetzes, im Lückenbereich. Daher ist die Analogie als Mittel, die Folgen der Umgehung zu Vermeiden, unentbehrlich”).

da lei à finalidade econômica da norma. Explica Larenz que a *teleologische Reduktion* opera nos casos de lacuna encoberta (*verdeckte Lücke*), que é aquela que não permite a aplicação da regra a uma série de casos, em virtude do seu sentido e finalidade;¹³³ pela redução teleológica reduz-se o campo de aplicação da norma à possibilidade expressiva das palavras da lei (*mögliche Wortsinn*).¹³⁴ A interpretação conforme a Constituição (*verfassungskonforme Anlegung*), hoje tão adotada pelo Supremo Tribunal Federal, emprega a redução teleológica, eis que, sem reduzir o texto legal, limita os sentidos possíveis da norma ao que for mais adequado à sua finalidade.¹³⁵

A redução teleológica é a técnica utilizada nos casos de abuso da forma jurídica. Sem alterar a letra da lei, o aplicador reduz o seu alcance à finalidade econômica da norma, sempre que o contribuinte tiver ampliado desmesuradamente o seu sentido.¹³⁶

No exemplo da Grendene, que antes utilizamos,¹³⁷ o Tribunal Federal de Recursos empregou a redução teleológica. Concluiu no sentido de que o texto da lei do imposto de renda, que outorgava certo tratamento tributário às empresas de pequeno porte, não alcançaria as sociedades que, sem nenhuma finalidade econômica ou negocial, viessem a ser criadas com o único intuito de pagar menos imposto.

3 CONCLUSÕES

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, é uma autêntica norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva.

As normas antielisivas, que apareceram principalmente a partir da década de 1990 nos países da União Europeia, do Mercosul e da América do Norte, encontraram clima propício no aperfeiçoamento dos pressupostos metodológicos do direito e na emergência do princípio da transparência fiscal.

Do ponto de vista metodológico a ciência do direito tributário ultrapassou, a contar dos anos 1970 do século XX, as visões radicais da *jurisprudência dos conceitos*, com a tese da preeminência do direito civil sobre o fiscal, e da *jurisprudência dos interesses*, com a defesa da autonomia do direito tributário e da chamada interpretação econômica. Passa a prevalecer a *jurisprudência dos valores*, com o primado dos princípios, o equilíbrio entre os poderes do Estado e a harmonização entre direito

¹³³ *Methodenlehre...*, cit., p. 362.

¹³⁴ *Id.*, *ibid.*, p. 376.

¹³⁵ *Id.*, *ibid.*, p. 326.

¹³⁶ Cf. Neuhausen, Michael Heinrich. § 42 AO und das Erbschaft – und Schenkungsteuerrecht – eine Untersuchung missbrauchverdächtiger Gestaltungen. Köln: Hundt Druck, 1999, p. 19.

¹³⁷ Vide p. 48 e 144.

e economia. A consequência natural na teoria da elisão fiscal foi a superação das teses extremadas no sentido da sua ilicitude generalizada ou da licitude permanente, exsurgindo a ideia de que o planejamento fiscal é forma legítima de economizar imposto, *desde que não haja abuso de direito*.

Por outro lado, a globalização, com toda a sua ambivalência e concentração de riquezas, trouxe a necessidade de adesão ao princípio da transparência fiscal, que sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. O princípio da *transparência*, para coarctar os riscos fiscais do mundo globalizado, inspirou, em diversos países, as leis de responsabilidade fiscal, os códigos de defesa dos contribuintes, as regras de combate à corrupção dos funcionários da Fazenda e dos contribuintes, as normas antiassigilo e, afinal, as normas antielisivas.

As normas antielisivas surgiram, principalmente a partir dos anos 1990, sob diferentes configurações: proibição de abuso de forma jurídica, na Alemanha (art. 42 AO 77); vedação de fraude à lei, na Espanha (art. 24 do Código Tributário, alterado em 1995); desconsideração da personalidade jurídica, na Argentina (art. 2º da Lei nº 11.683, alterado em 1998); prevalência do propósito mercantil, nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá e Suécia; normas antielusivas, na Itália; norma antiabuso, em Portugal (art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária, de 1999); proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto, na França (*Code Général des Impôts*).

O Brasil já vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielisivas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei nº 7.450/1985 e art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/1988) e o princípio *arm's length* (Lei nº 9.430/1996).

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC nº 101/2001, é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com a norma antissimulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti ea intentio juris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil. A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária. A regra antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União, que já o disciplinou, a regra é autoexecutável, como ficou claro com a não incorporação dos arts. 14 a 17 da MP nº 66/2002 na Lei nº 10.637/2002.

As normas especiais antielisivas

1 O CONCEITO DE NORMAS ESPECIAIS ANTELISIVAS

As cláusulas gerais antielisivas, sendo ambíguas e analógicas, devem ser complementadas por cláusulas específicas que ofereçam maior consistência ao combate à elisão. Fechar o ordenamento jurídico através de *Spezialklauseln*, porém, observa Tipke, é um ideal inalcançável.¹ Alguns países, como Itália, França e Bélgica, têm procurado adotar fatispécies específicas antielisivas ao invés de cláusulas gerais.² O emprego das presunções absolutas e das ficções seria outro meio para o fechamento das cláusulas antielisivas, mas conduzem também à insatisfação da doutrina, pois que contrastam com os ideais de justiça fiscal, máxime com o princípio da

¹ *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1332.

² Cf. Di Pietro, Adriano. Presentazione. In: Di Pietro, Adriano (Ed.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. XIX; Fantozzi, Augusto. L'esperienza italiana. In: Di Pietro, Adriano (Ed.), *op. cit.*, p. 253, depois de observar que a aplicação de cláusulas gerais antielisivas é uma arma muito forte nas mãos do Fisco, indica as diversas tentativas do direito italiano para o estabelecimento de cláusulas específicas. Lupi, Raffaello. Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario. In: Di Pietro, Adriano (Ed.), *op. cit.*, p. 272, manifesta a sua descrença na eficácia das normas antielisivas, defende a adoção de normas coletivas, entendidas como "aperfeiçoamento da normativa ordinária, para evitar que a elisão nasça", que ofereceriam o remédio contra a fantasia do contribuinte, sempre pronta a abrir novas portas contra o fechamento da legislação.

capacidade contributiva.³ Na Alemanha, a reforma do art. 42 do Código Tributário trouxe uma regra geral sobre as regras específicas antielisivas,⁴ que parte da doutrina entende ser confusa e desnecessária.⁵

O direito internacional tributário talvez seja o ramo que melhor se tenha aproximado do fechamento dos conceitos através de cláusulas especiais. Na tributação das controladas no estrangeiro procuram-se regras para o fechamento da possibilidade de postergação dos pagamentos dos impostos. Na temática do *treaty shopping*, por exemplo, o requisito adicional do beneficiário começa a ser desenhado. As cláusulas específicas no campo dos preços de transferência se corporificam nos métodos e nas presunções adotadas pela Lei nº 9.430, que são normas de concretização do princípio *arm's length*. Na vedação aos paraísos fiscais criam-se as *black lists*.⁶

Interessam-nos, aqui, algumas formas de combate à elisão abusiva: as normas especiais para a tributação dos lucros das controladas no estrangeiro, o controle do *treaty shopping*, os preços de transferência, a subcapitalização, os juros sobre o capital próprio e a troca de informação.

2 A NOVA REGRA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DA ALEMANHA (ART. 42, § 1º, ITEM 2)

A modificação introduzida em 2008 no art. 42, § 1º, item 2, tem o seguinte teor: “Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição.”

De observar que a novidade legislativa não trouxe uma regra específica antielisiva, senão que estampou uma *regra geral sobre as regras específicas antielisivas*. É uma sobrenorma com relação às normas de fechamento dos conceitos jurídicos.

Parte substancial da doutrina alemã entende que tal regra é confusa e desnecessária.⁷ A jurista Johanna Hey, em artigo concentrado no exame das normas específicas antielisivas, diz que a pluralidade de tais regras acaba por engordar a lei e

³ Cf. Gonzalez Garcia, Eusébio; Lejeune, Ernesto. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997, p. 365.

⁴ Vide p. 30 e seguintes.

⁵ Lang (*In*: Tipke/Lang, *op. cit.*, p. 162) afirma que “a relação da norma geral com a cláusula especial não é clara”.

⁶ Cf. Tôrres, Heleno Taveira. *Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 274.

⁷ Lang (*In*: Tipke/Lang, *op. cit.*, p. 162) afirma que “a relação da norma geral com a cláusula especial não é clara”.

aumentar a complexidade do direito tributário,⁸ afrontando contraditoriamente a segurança jurídica e o Estado de Direito, que lhes cabia preservar.⁹

O sentido do art. 42, § 1º, item 2, é o de exigir que as normas especiais antielisivas contenham o *Tatbestand* (o preceito ou a hipótese de incidência) e também a *Rechtsfolge* (a consequência jurídica). Não podem utilizar, ao contrário do que acontece com as normas gerais antielisivas, a analogia e a redução teleológica.¹⁰ Se a norma tributária específica não fixar a consequência jurídica (*Rechtsfolge*), então se caracterizará a falta de adequação prevista no art. 42, § 2º, item 1, por aplicação do princípio da proporcionalidade (*Verhältnismässigkeitsprinzip*) e da tipicidade (*Typisierung*).¹¹

3. O ART. 43, § 1º, DO CTN, COMO NORMA ESPECIAL ANTELISIVA DO IMPOSTO DE RENDA

Diz o art. 43 do CTN, na redação acrescentada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001:

1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Essa norma específica antielisiva consolida cláusulas anteriormente aparecidas no direito tributário por meio da legislação ordinária. Assim aconteceu com o art. 51 da Lei nº 7.450/1985:

Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda.

A Lei nº 7.713, de 1988, estabeleceu no art. 3º, § 4º que “a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou

⁸ *Op. cit.*, p. 168.

⁹ *Id.*, *ibid.*, p. 177.

¹⁰ *Id.*, *ibid.*, p. 175.

¹¹ *Id.*, *ibid.*, p. 176.

nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título". Estes dispositivos, pela generalidade e abrangência, resvalam para a analogia, como acontece com qualquer outra cláusula antielisiva. É interessante observar que Gilberto de Ulhôa Canto¹² e Brandão Machado,¹³ autores de índole positivista, opinaram pela inconstitucionalidade do art. 51 da Lei nº 7.450/1985, justamente porque teria autorizado o emprego da analogia; já Alberto Xavier,¹⁴ também fiel às doutrinas sobre a legalidade absoluta e tipicidade fechada, mas atento às modificações do direito tributário, conclui pela legitimidade do dispositivo, que não constituiria "recurso à analogia", mas mero "alargamento do tipo legal", sem "qualquer ofensa ao princípio da tipicidade", o que, sem dúvida, devido à impossibilidade de distinção segura entre analogia e interpretação extensiva, representa hábil recurso retórico do competentíssimo tributarista.

4 A DISPONIBILIDADE DOS LUCROS DAS CONTROLADAS NO ESTRANGEIRO (ART. 43, § 2º, DO CTN E ART. 74 DA MP Nº 2.158)

4.1 O art. 43, § 2º, do CTN

A LC nº 104, de 10/1/2001, acrescentou ao art. 43 do CTN, que cuida do imposto de renda, o seguinte:

§ 2º – Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

4.2 Transparência fiscal internacional

O dispositivo acima transcrito enunciou regra especial antielisiva inspirada no princípio da transparência fiscal,¹⁵ ao fito de garantir a incidência do imposto de

¹² Elisão e evasão. *Caderno de pesquisas tributárias* 13: 98, 1988.

¹³ Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda. *Repertório de Jurisprudência*. IOB 17: 250, 1988.

¹⁴ *Direito internacional tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 297.

¹⁵ Vide, sobre o princípio da transparência no direito financeiro, Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 243 e seguintes.

renda das empresas residentes relativo ao lucro obtido por suas controladas e coligadas no estrangeiro.

A *transparência fiscal* é o princípio jurídico de legitimação que torna possível a incidência do IR sobre as empresas controladas não residentes por lucros ainda não disponíveis.¹⁶ Opera por intermédio do mecanismo da desconsideração da personalidade jurídica da controlada no estrangeiro ou do levantamento do véu de opacidade,¹⁷ e tem por objetivo desencorajar a concorrência fiscal danosa entre os países no ambiente de globalização.

Mas a transparência fiscal adquiriu tal peso na fundamentação da norma antielisiva que passou a denominar o próprio instrumento utilizado pela legislação de diversos países, sendo adotada pela doutrina, inclusive a brasileira¹⁸ e distanciando-se da conotação que existe no direito financeiro atual.¹⁹

Três características principais devem estar presentes para a responsabilização tributária da empresa não residente: a participação do residente na sociedade não residente, a natureza não funcional da base imponível e o domicílio situado em países de baixa tributação (= paraísos fiscais).²⁰

4.3 A tributação da renda mundial e a legislação ordinária brasileira

O problema da tributação das controladas e coligadas no exterior apenas surge no Brasil com a passagem do sistema de fonte, inspirado pelo princípio da territorialidade, para o da tributação da renda mundial (*wide-world taxation*), informado pelo princípio da universalidade.

¹⁶ Explica Tulio Rosembuj (*Fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 58), relativamente ao sistema americano CFC: "El efecto inmediato de la disciplina consiste en transportar a la base imponible del accionista de la entidad no residente los beneficios no distribuidos que detenta, en proporción similar a la que hubiera obtenido en caso de distribución como dividendo."

¹⁷ Cf. T. Rosembuj, *Fiscalidad internacional*, cit., p. 62: "La justificación del régimen TFI difícilmente puede enmarcarse en la doctrina del abuso de la personalidad jurídica de sociedades mercantiles"; Xavier, A., *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., p. 350.

¹⁸ Cf. Silva, Sérgio André R. G. da. Transparência fiscal internacional no direito tributário brasileiro. *RDDT* 99: 112-123; Anceles, Eliana Karsten. Transparência fiscal internacional (*Controlled Foreign Corporations - CFC*): uma visão analítica à luz da sistemática jurídico-tributária brasileira. *Revista Fórum de Direito Tributário* 8: 77-128, 2004.

¹⁹ Cf. Maciel, Taisa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 5.

²⁰ Cf. Rosembuj, Tulio, *Fiscalidad internacional*, cit., p. 67; Tôres, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 127.

Ao tempo da prevalência do princípio da territorialidade tributavam-se apenas os lucros produzidos no país.²¹

O princípio da universalidade ingressou no direito tributário brasileiro pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995,²² após algumas tentativas frustradas (ex., Decreto-lei nº 1987). O objetivo principal do legislador era atingir a renda no exterior no mesmo ano em que se produzisse,²³ o que não se conseguiu sequer pela ulterior Lei nº 9.532, de 10/12/1997.²⁴ Mas ficou resolvido que os lucros auferidos no exterior por controladas serão adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (art. 1º da Lei nº 9.532/1997).

A legislação ordinária implementadora do sistema de tributação de renda mundial não conseguiu, portanto, estabelecer a incidência do IR no próprio ano da realização do lucro, pelas dificuldades na interpretação do art. 43 do CTN, que define como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. A doutrina formalista,²⁵ com respaldo em alguns julgados do STF,²⁶ que pouco se

²¹ A Lei nº 4.506, de 1964, estabelecia: "Art. 63 – No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País."

²² "Art. 25 – Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

§ 2º – Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computadas na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I – as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II – os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real."

²³ Cf. Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda. Lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da medida provisória 2.158-35. Parecer. *Direito tributário atual* 16: 171, 2001.

²⁴ "Art. 1º – Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º – Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em contra representativa de obrigação da empresa no exterior."

²⁵ Cf., por todos, Xavier, Alberto, *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., p. 354.

²⁶ Cf. RE nº 172.058, Ac. do Pleno, de 30/06/1995, Rel. Min. Marco Aurélio, *RTJ* 161: 1043: "O art. 35 da Lei 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade 'desconto

ajustavam à hipótese, manifestava-se no sentido da impossibilidade de criação de disponibilidade ficta.

Daí por que a LC nº 104/2001, ao introduzir a norma geral antielisiva no art. 116, parágrafo único, do CTN, cuidou também de estabelecer a regra específica do art. 43, § 2º, do CTN, modernizando o direito tributário brasileiro e colocando-o em pé de igualdade com os das nações cultas, o que veio a ocorrer simultaneamente com outras importantes medidas de ordem financeira: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) e a regra antissigilo bancário (LC nº 105/2001). O art. 43, § 2º, do CTN é *regra específica antielisiva para o imposto de renda*. Serve de sobrenorma para a regra especial antielisiva do art. 74 da MP nº 2.158, como passamos a ver.

4.4 O art. 74 da MP nº 2.158 e o problema de sua constitucionalidade

Em decorrência da regra especial antielisiva do art. 43, § 2º, do CTN, a MP nº 2.158-35 equiparou a disponibilidade à inclusão do lucro no balanço:

Art. 74 – Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único – Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A doutrina se dividiu no exame da regulamentação trazida pela MP nº 2.158-35: alguns autores manifestaram-se pela inconstitucionalidade de ambas as regras;²⁷ outros, com posição moderada, aceitavam a novidade, mas levantaram diversas dúvidas sobre a legitimidade constitucional de alguns de seus aspectos, máxime os

na fonte', relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no art. 43 do CTN, isto diante da Lei nº 6.404/1976."

²⁷ Cf. Oliveira, Ricardo Mariz de. O conceito de renda. Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior). *RDDT* 73: 105-115, 2001.

relacionados com os reinvestimentos e as receitas operacionais que deveriam ser preservados;²⁸ Alberto Xavier alegou que apenas a MP nº 2.158 seria inconstitucional, porque não se limitou a fixar o momento da disponibilidade depois que esta já se houvesse caracterizado, mas que o art. 43, § 2º, do CTN, introduzido pela LC nº 104/2001, seria legítimo.²⁹

O caso esteve por muitos anos sob a apreciação do STF e a votação, empata-da (3x3).

Foram proferidos votos dos Ministros Ellen Gracie e Nelson Jobim. A primeira se manifestou pela inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, pois “não há posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior” e “não se poderia falar em disponibilidade jurídica pela coligada brasileira”.³⁰ O Ministro Nelson Jobim votou pela improcedência do pedido e deu interpretação conforme a Constituição, no sentido de que o regime adotado pela MP nº 2.158 impugnada só se aplica às empresas brasileiras sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial; argumentou que: a) o sistema de tributação em bases universais (TBU) “foi objeto de aperfeiçoamento da LC 104/2001, que permitiu que a MP 2.158-34/2001 estendesse às controladas e coligadas estrangeiras o tratamento que já vinha sendo dispensado às filiais e sucursais desde 1997 (MP 1.602/97, convertida na Lei 9.532/97) por meio do qual os lucros auferidos consideram-se disponibilizados pela investidora brasileira, para fins de tributação, na data do balanço da investida em que são apurados, independentes de sua distribuição”; b) “dessa forma, abandonou-se, também, em relação às controladas e coligadas, a chamada disponibilização financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilização econômica (regime de competência)”; c) “a legislação não fez qualquer ingerência no conceito próprio da renda ou da disponibilidade, apenas ligou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial, em especial, o MEP”; d) “quanto à aplicação do entendimento adotado no RE 172.058 (DJU 13/10/1995), não incide na espécie”.³¹ O Ministro Eros Grau acompanhou a linha do voto do Ministro Nelson Jobim.

²⁸ Cf. L. E. Schoueri, *Direito tributário internacional...*, cit., p. 186 e seguintes; Maciel, Taisa Oliveira, *op. cit.*, p. 118 e seguintes.

²⁹ *Direito tributário internacional...*, cit., p. 478.

³⁰ ADI nº 2588, voto de 05/02/2003, Informativo 296.

³¹ ADI nº 2588, voto de 09/12/2004, Informativo 373.

De outro lado, o Ministro Marco Aurélio reputou inconstitucional a medida provisória impugnada em face da ausência dos requisitos de relevância e urgência da matéria nela tratada (CF, art. 62); em seguida salientando a regência constitucional quanto à tipicidade dos tributos versados pelas normas hostilizadas, e afirmando que, para sua incidência, há de haver, quanto à contribuição, o lucro (CF, art. 195, I, c), e, no que tange ao imposto de renda, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, asseverou que, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa controlada ou coligada à controladora ou coligada brasileira, não se pode falar em fato gerador do imposto sobre a renda, já que a renda é inexistente e não passou a disponibilidade da última; entendeu, em razão disso, que, o art. 74, *caput*, da medida provisória, ao prever a incidência do tributo sobre a renda como se já ocorrida, criou novo fato gerador, violando a regra do art. 146, III, a, da CF, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador. Após o voto do Ministro Sepúlveda Pertence que, com exceção da parte relativa à inconstitucionalidade formal da medida provisória em questão, acompanhava o voto do Ministro Marco Aurélio, votou o Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente o pedido para dar interpretação conforme ao art. 43, § 2º, do CTN, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do art. 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.³²

O caso continua sob a apreciação do STF e com ligeira vantagem para a tese da constitucionalidade da norma (5x4), com os votos favoráveis dos Ministros Ayres Britto e Cezar Peluso e contrário, do Ministro Celso de Mello.³³

³² Informativos 442 e 485.

³³ ADI nº 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, 17/08/2011, Informativo nº 636 do STF: “O Plenário retomou julgamento de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, que delega à lei ordinária a fixação das condições e do momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior para fins de incidência do imposto de renda, e o art. 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, que, com o objetivo de determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considera disponibilizados, para a controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados — v. Informativos 296, 373, 442 e 485. Em voto-vista, o Min. Ayres Britto julgou o pleito improcedente. Rejeitou, inicialmente, as preliminares de ilegitimidade ativa e de ausência dos pressupostos formais de edição da medida provisória em questão.

No mérito, enfatizou que a discussão envolveria a constitucionalidade, ou não, do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, preceito que faria as vezes da lei ordinária a que se refere o § 2º do art. 43 do CTN, de modo a se determinar o momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Assinalou

que se trataria de norma inserida no âmbito das chamadas 'regras CFC' (*controlled foreign corporation*) e que não haveria como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutiriam positivamente na empresa brasileira que as controlasse ou que com elas fosse coligada, a gerar-lhes empíricos acréscimos patrimoniais. Nesse contexto, entendeu que seria razoável considerar os lucros apurados fora do país como disponibilizados, para a coligada brasileira, na data do balanço. Enfatizou que o *caput* do art. 74 da medida provisória adversada determinara a migração de um sistema de tributação em bases universais com utilização de regime de caixa para outro sistema, também de tributação em bases universais, porém com o uso do regime de competência. Consignou, no ponto, a inexistência de novidade nessa opção, dado que, desde o advento da Lei 9.532/97, os lucros das filiais e sucursais de empresas brasileiras situadas no exterior já se submetiam ao mencionado regime de competência. Concluiu que o preceito impugnado não instituiria nem majorara tributo, mas apenas disciplinara o momento em que ocorrido o fato gerador de tributos instituídos, qual seja, o exercício seguinte àquele em que editada a medida provisória. Logo, não teria apanhado fato gerador pretérito e, tampouco, cobrado tributo no mesmo exercício financeiro em que instituída a norma. De igual modo, aduziu que o princípio da noventena, para a cobrança da CSLL, fora observado.

Na sequência, o Min. Celso de Mello acolheu a pretensão de inconstitucionalidade do art. 74 e de seu parágrafo único da medida provisória impugnada e deu interpretação conforme a Constituição ao § 2º do art. 43 do CTN, em ordem a excluir qualquer possibilidade interpretativa que resulte na desconsideração da efetiva aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda para fins de incidência do respectivo imposto. Rechaçou as preliminares suscitadas. No tocante ao mérito, repisou, em síntese, que as empresas controladas ou coligadas no exterior possuíam personalidade jurídica autônoma, distinta daquela assumida pelas controladoras ou coligadas, sediadas no Brasil, que a elas estariam juridicamente vinculadas acerca da distribuição dos lucros, conforme disposto, de um lado, por seus estatutos sociais e, de outro, pelo próprio ordenamento positivo do lugar em que domiciliadas. Registrou, ainda, que o parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 ofenderia a cláusula de reserva constitucional de lei complementar, uma vez que, por meio da espécie legislativa em tela, veiculara-se tratamento normativo que a Constituição expressamente submetera ao domínio normativo de lei complementar. Assentou, por fim, a transgressão aos postulados constitucionais da não retroatividade e da anterioridade da lei tributária.

Por sua vez, o Min. Cezar Peluso, Presidente, julgou o pedido improcedente para dar interpretação conforme ao art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, no sentido de restringir sua incidência apenas em relação aos investimentos considerados relevantes, nos termos dos artigos 247, 248 e seguintes da Lei 6.404/76, e como tais, sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial. Isso porque existente elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil submetida à tributação pelo IRPJ. Entretanto, advertiu que, por envolver outras contas do patrimônio líquido e até variações cambiais ativas e passivas decorrentes de diferenças de câmbios no período, não seria todo o resultado ganho oriundo de avaliação por equivalência patrimonial que poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ, mas somente aquele advindo especificamente do lucro produzido no exterior. Salientou, em suma, que o art. 74 da medida provisória em apreço deslocara a ocorrência do fato gerador para o fechamento do balanço no exterior. Apontou que, como o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercutiria no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, atender-se-ia, ainda, ao princípio da capacidade contributiva. Esclareceu que, relativamente às medidas unilaterais e bilaterais tendentes a evitar dupla tributação internacional sobre o rendimento produzido no exterior, as regras por aplicar continuariam as mesmas, sendo alterado o momento da incidência: do pagamento para o da apuração do registro, ou seja, do regime de caixa para o de competência. Arrematou que os lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior, sujeitas ao método de avaliação de investimento pela equivalência patrimonial, seriam tributados nos termos da Medida Provisória 2.158-35/2001 a partir de 1º/01/2002, quanto ao IRPJ, e após 24/11/2001, no que concerne à CSLL. De outro lado, os fatos havidos antes desses períodos submeter-se-iam à legislação anterior. Após, o julgamento foi suspenso para se colher o voto do Min. Joaquim Barbosa, licenciado."

4.5 Incompatibilidades do art. 74 da MP nº 2.158/2001

O combate à elisão consistente na não distribuição de lucros obtidos por controladas no estrangeiro surgiu nos Estados Unidos, na década de 1930, com as disposições que ulteriormente, no Governo Kennedy (1962), se incorporaram como *Subpart F do Internal Revenue Code*, criando a figura da *Controlled Foreign Corporation* (CFC). Expandiu-se posteriormente a técnica do CFC americano para outros países, especialmente a Alemanha (*Aussensteuergesetz*, de 1972), o Reino Unido (*Finance Act*, de 1984), França (art. 209 do CGI, 1980) e a Espanha (TFI – *Transparencia Fiscal Internacional*). Explica didaticamente Alberto Xavier:

As medidas adotadas traduzem-se essencialmente em, por ficção legal, “desconsiderar” a personalidade jurídica das sociedades cuja constituição ou funcionamento tenha sido ou seja inspirada predominantemente por razões de ordem fiscal, como se essa sociedade fosse “transparente” (*pass-through entity*) em termos de permitir a tributação dos respectivos sócios, sem aguardar necessariamente pelo momento da distribuição dos lucros entretanto acumulados.³⁴

É hoje imenso o número de países que adotam o sistema da CFC. Os Relatores Gerais do Congresso realizado em 2001 pela International Fiscal Association, dedicado ao tema *Limits on the Use of Law – Tax Regimes by Multinational Business*, Brian J. Arnold e Patrick Dibout, dividem-nos segundo os métodos seguidos: mundial ou global (*global approach*) e de jurisdição designada (*designated jurisdiction*).³⁵ De acordo com o método global ou mundial, adotado pelos Estados Unidos, Canadá e Israel, a tributação recai sobre certos ingressos (ingressos passivos e não empresariais – *genuine business income*), independentemente de qual seja o país de domicílio da controlada. No método de jurisdição designada, o que importa é que o ingresso seja obtido em certos paraísos fiscais ou em países de baixa imposição.³⁶ Alguns países, como Austrália e Nova Zelândia, mesclam os dois sistemas, de tal forma que sejam alcançados os rendimentos passivos obtidos pelas controladas no estrangeiro, salvo em sete países considerados de altos impostos.³⁷

³⁴ *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 360.

³⁵ *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 86b: 44, 2001.

³⁶ Cf. também Xavier, A., *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., p. 360.

³⁷ Arnold/Dibout, *op. cit.*, p. 44.

O critério adotado pelo art. 74 da MP nº 2.158 se afasta dos métodos seguidos no direito comparado. É autenticamente tupiniquim e procura, de forma *desarrazoada e desproporcional*, atingir todos os lucros obtidos por controladas no estrangeiro, independentemente da natureza do rendimento e do país de residência. Em outras palavras, atingiria, numa interpretação literal, até mesmo os lucros operacionais ou autenticamente empresariais, antes de sua distribuição ao sócio brasileiro. Tudo isso sintetizado em um lacônico artigo de medida provisória, elaborado autoritariamente entre quatro paredes.

A ofensa aos princípios formais ou postulados da proporcionalidade³⁸ e da razoabilidade³⁹ torna vulnerável o art. 74 da MP nº 2.158. O direito tributário dos nossos dias se deixa imantar por esses princípios assim no plano interno⁴⁰ que no internacional,⁴¹ sendo que neste sobe de ponto a proporcionalidade no tema dos lucros das controladas no estrangeiro, o que torna suspeitas de ilegitimidade as normas que com eles contrastem. Inconstitucional será a legislação que estabelecer regras inadequadas para o fim a que se destinam, excessivas ou desarrazoadas, como vem proclamando o Supremo Tribunal Federal.⁴²

É claro que dispositivo de MP assim lacunoso e sucinto apresenta grande possibilidade de conflito no sistema de tributação internacional, principalmente no seu contraste com os problemas ligados à validade e eficácia dos tratados internacionais e com os princípios jurídicos por eles afirmados: transparência, proteção de concorrência e soberania fiscal. Ainda mais quando se considera que as legislações estrangeiras são extensas, casuísticas e complexas, e nem por isso isentas de dúvidas.⁴³

Críticas das mais contundentes têm partido da doutrina brasileira contra tais exageros.

Luís Eduardo Schoueri observa:

³⁸ Vide p. 27 e seguintes.

³⁹ O teste da razoabilidade procura a adequação entre meios e fins, sopesando as situações particulares diante dos princípios constitucionais – cf. Barroso, Luís Roberto. Razoabilidade e isonomia no direito brasileiro. In: Barroso, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 156; Cretton, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 54.

⁴⁰ Cf. Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 225.

⁴¹ Cf. Arnold/Dibout, *op. cit.*, p. 87.

⁴² Cf. Mendes, Gilmar. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência* 23 (1): 473, 1994.

⁴³ Cf. Arnold/Dibout, *op. cit.*, p. 266.

Não obstante o intento de perfilhar-se a essa legislação antievasão, deixou-se de atentar, ao contrário do que aconteceu na Europa e nos Estados Unidos, para o fato de nem sempre estar a sociedade controlada ou coligada em país de baixa tributação, tampouco ser o seu objetivo precípuo a economia de impostos. Desconsiderou, assim, a possibilidade de a controlada ou coligada no exterior estar servindo a propósitos outros como, por exemplo, a atuação no seguimento internacional do mercado.⁴⁴

Sérgio André Rocha anota:

Nessa ordem de convicções, interpretando-se o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 à luz do princípio da proporcionalidade acaba-se por concluir, em uma primeira análise, pela sua inconstitucionalidade, uma vez que não há argumentos para se restringir as garantias oferecidas pelo ordenamento jurídico àqueles que atuam por intermédio de empresas controladas ou coligadas no exterior, sem a manifestação de qualquer *animus evasivo*.⁴⁵

Táisa Oliveira Maciel, em sugestiva dissertação de mestrado aprovada pela Faculdade de Direito da Universidade Gama Filho, critica:

A segunda dificuldade na análise do regime de TLCE (Tributação dos Lucros das Controladas Estrangeiras) brasileira é que, no mundo inteiro, de maneira geral, uma entre duas soluções é adotada; ou se aplica o regime a determinados tipos de rendimentos – vale dizer, rendimentos *passivos* (juros, dividendos, alguns tipos de ganho de capital, financiamentos intragrupo, alugueis, *bonds*), e não à renda gerada por uma atividade produtiva –, ou se aplica o regime a toda a renda da entidade controlada, com a previsão de exceções a serem aplicadas em determinadas circunstâncias (por exemplo, quando se comprova que existe uma política razoável de distribuição de dividendos, ou que a criação da empresa não se deu por razões fiscais, ou que ela se dedica a uma atividade comercial ou industrial no mercado local etc.). É por isso que a maioria das legislações traz, direta ou indiretamente, os requisitos para a aplicação das normas de TLCE.

Tomando por base não apenas os países europeus, mas também países em desenvolvimento, como Argentina, México e Venezuela, o que se constata é que apenas no Brasil existe uma legislação de TLCE (art. 74 da Medida Provisória

⁴⁴ Direito tributário internacional..., *cit.*, p. 187.

⁴⁵ Transparência fiscal internacional no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* 99: 120, 2003.

nº 2.158-35/2001) aplicável indiscriminadamente a controladas de quaisquer países e a quaisquer tipos de rendimentos. De nada importa se a controlada ou coligada brasileira necessita dos recursos gerados em um ano para fazer frente a novos investimentos ou prejuízos futuros.⁴⁶

4.6 Os tratados internacionais contra a dupla tributação

4.6.1 Os tratados assinados pelo Brasil

O Brasil assinou tratado contra a dupla tributação com diversos países, sob a inspiração do art. 7º, nº 1, da Convenção Modelo da OCDE:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

O art. 7º, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE proclama, na sua primeira parte, o princípio da residência, segundo o qual só o país onde é domiciliada a empresa tem a competência para a tributação. Esclarecem Vogel e Lehner⁴⁷ que a regra

⁴⁶ *Op. cit.*, p. 6.

⁴⁷ DBA. *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. München: C. H. Beck, 2003, p. 694. No mesmo sentido: Schoueri, Luís Eduardo. *Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos da medida provisória nº 2.158-35. Direito tributário atual* 16: 205, 2001: "Não possuindo a subsidiária um estabelecimento no Brasil, a regra do parágrafo 1 do Art. VII não deixa dúvidas de que os lucros só podem ser tributados no outro Estado Contratante. O termo só, utilizado no Acordo, implica tributação exclusiva naquele Estado, excluindo-se, no acordo, qualquer pretensão tributária brasileira sobre os lucros da subsidiária"; Tôres, Heleno. *Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 514: "Modelo básico de tratamento. Os lucros da empresa (art. 7º, § 1º) devem, a princípio, ser tributados no Estado da residência, caso a empresa não exerça suas atividades no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado"; Xavier, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 499: "As pessoas domiciliadas no exterior, sejam pessoas físicas, sejam pessoas jurídicas, apenas são tributáveis no Brasil pelos rendimentos que aqui tenham sido produzidos, isto é, por rendimentos imputáveis a fontes nacionais. Deste princípio geral – que é o princípio da territorialidade, na sua acepção de princípio da fonte – decorrem duas consequências que convém examinar em separado. A primeira, que podemos denominar *negativa*, é a *não incidência* do imposto brasileiro sobre rendimentos produzidos no exterior, assim se entendendo os imputáveis a fontes localizadas fora do território nacional. A segunda – de caráter *positivo* – é a *tributação* dos rendimentos produzidos no Brasil."

fundamental consiste em que "os lucros de uma empresa, que é pessoa residente em um Estado Contratante, só podem ser tributados pelo Estado de Residência (*Wohnsitzstaat*)". Logo, as empresas controladas por residentes na Áustria ou em outros países só podem ser tributadas pelos Fiscos dos países em que residem.

O art. 7º, § 1º, da Convenção Modelo da OCDE deixa claro que "se a empresa exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável lá situado, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável". Os já citados Vogel e Lehner anotam que, em tal hipótese, deve-se falar em um "princípio da residência e do estabelecimento permanente" (*Wohnsitz-und Betriebsstättenprinzip*),⁴⁸ isto é, o princípio da residência se deixa limitar também pelo da fonte.⁴⁹

Neste passo devem ser feitas algumas averbações:

- a) as controladas no estrangeiro por empresas residentes no Brasil são residentes no Estado Contratante e exclusivamente lá pagam os seus impostos.⁵⁰ Esclarece Luís Eduardo Schoueri:

"Uma subsidiária deve ser tratada independentemente de sua controladora, não havendo, para os efeitos do acordo, qualquer integração entre elas... Assim, em princípio, a Consolente e sua subsidiária são tratadas, no acordo de bitributação, como dois contribuintes distintos."⁵¹

- b) a controlada no estrangeiro é uma empresa residente no outro Estado Contratante e não se confunde com um estabelecimento permanente, que não possui personalidade jurídica, e por isso "pode ser" tributado no Estado de Residência e no de Fonte. Afirma Paulo Caliendo:⁵²

⁴⁸ *Loc. cit.*

⁴⁹ Caliendo, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 367: "Do princípio do EP como limitação ao princípio da residência – A primeira parte do § 1º do art. 7º do Modelo OCDE estabelece o princípio geral da limitação do critério da residência na determinação da repartição de competências impositivas, na medida em que esteja caracterizada a presença de um EP e que os lucros possam ser imputados a este. Estabelece-se, desse modo, um princípio de atribuição cumulativa do Estado da fonte através da presença de um EP neste."

⁵⁰ Dispõe o art. 5º, § 7º, da Convenção Modelo da OCDE: "O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerça a sua atividade nesse outro Estado, quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra."

⁵¹ *Direito tributário internacional...*, *cit.*, p. 205.

⁵² *Op. cit.*, p. 367. Cf. também Vogel/Lehner, *op. cit.*, p. 699.

Assim, caberá ao Estado onde estiver presente um Estabelecimento Permanente a competência primária para tributar as rendas produzidas em conexão com o estabelecimento. Contudo, uma questão apresentada é sobre a possibilidade de tributação desses lucros, também, no Estado de residência, em face do emprego do verbo "poder" (*may be taxed in the other State*) no texto do Modelo.

4.6.2 Eficácia sobre a legislação interna

Os tratados internacionais assinados pelo Brasil, desde que internalizados pelos atos específicos de aprovação legislativa, derogam ou suspendem a eficácia da lei tributária brasileira.

O Código Tributário Nacional é explícito:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

O Supremo Tribunal Federal já ressaltou a superioridade do tratado internacional sobre a legislação tributária interna, ao contrário do que ocorre em outros ramos do direito.⁵³ Em algumas oportunidades o Pretório Excelso⁵⁴ optou por proclamar a precedência do tratado internacional sobre a regra da legislação ordinária pelo critério da *especialidade* ("a lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes não revoga, nem modifica a lei anterior" – art. 2º, § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil), tendo recebido os aplausos dos tributaristas.⁵⁵ A regra brasileira, insista-se, não será revogada pela prevalência do tratado, mas

⁵³ Cf. RE nº 80.004, Ac. do Pleno, de 1º/06/1977, Rel. Min. Cunha Peixoto, RTJ 83: 809. O Prof. Celso de Albuquerque Mello (*Direito constitucional internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 344) considerava esse acórdão "um verdadeiro retrocesso", por não estender aos demais ramos do direito a prevalência dos tratados sobre a lei interna.

⁵⁴ ADIn nº 1.480-DF (Medida Cautelar), Ac. do Pleno, de 04/09/1997, Rel. Min. Celso de Mello, RTJ 179: 494: "No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes." Habeas Corpus nº 58.727-DF, Ac. de 18/3/1981, do Pleno, Rel. Min. Soares Muñoz, RTJ 100: 1.030: "Extradição. Prazo de prisão. Conflito entre a lei e o tratado. Na colisão entre a lei e o tratado, prevalece este, porque contém normas específicas"; Habeas Corpus nº 51.977-DF, Ac. de 13/03/1974, do Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 5/4/1974: "III – A existência de Tratado, regulando a extradição, quando em conflito com a lei, sobre ela prevalece porque contém normas específicas."

⁵⁵ Cf. Xavier, Alberto, *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., p. 149. Gruppenmacher, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 118: "É certo que o critério da especialidade é, predominantemente, nos tratados que visam matéria tributária, apto a

terá a sua eficácia suspensa durante o período de vigência da norma internacional contrastante.

Creemos que se possa invocar também a proteção do art. 5º, § 2º, da Constituição. Aquele princípio constitucional tem por objeto a defesa dos direitos fundamentais, possuindo eficácia inclusive sobre as próprias normas constitucionais que os contrariem,⁵⁶ donde resulta que possui extensão muito maior que a do art. 98 do CTN. E não há dúvida sobre o conflito entre as normas internas que se examinam e os direitos fundamentais garantidos pelas convenções internacionais. Somam-se, aqui, portanto, os argumentos de ilegalidade e de inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Observe-se, ainda, que ficou inteiramente superada a distinção entre tratado-lei e tratado-contrato, que se fazia com o objetivo de excluir os tratados contra a dupla tributação da proteção reservada aos tratados-leis.⁵⁷ As convenções de bitributação têm a natureza de tratado internacional.⁵⁸

4.7 Incompatibilidades entre as legislações de CFC e os tratados contra a dupla tributação

Há uma incompatibilidade estrutural entre as legislações nacionais que estabelecem regras de CFC e os tratados contra a dupla tributação.⁵⁹

solucionar antinomias entre tratado e lei interna, pois, quando veiculam regras tributárias, modificam o comando geral das normas interna, limitando a incidência tributária."

⁵⁶ Cf. Mello, Celso A. O § 2º do art. 5º da Constituição Federal. In: Torres, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 28; Xavier, Alberto; Xavier, Helena de Araújo Lopes. *Tratados. Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988*. *Revista de Direito Tributário* 66: 48: "b) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, caput)".

⁵⁷ Cf. Mello, Celso de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, v. 1, p. 208: "Essa classificação entre tratados-leis e tratados-contratos deve ser abandonada. Esta é a opinião de Scelle, Kelsen, Quadri, Sereni, Morelli etc. Na verdade, todo e qualquer tratado é fonte de DI, uma vez que estabelecem normas de conduta."

⁵⁸ Vogel, Klaus e Prokisch, Rainer G. General report. Congresso da IFA (1993). *Cahiers de Droit Fiscal International*. v. 78a: 19, 1993: "As convenções contra a dupla tributação são tratados internacionais (*Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge*)... que têm por objetivo garantir a segurança jurídica em favor das partes contratantes e dos contribuintes, assegurando a aplicação uniforme das leis fiscais nos Estados Contratantes."

⁵⁹ Cf. Helminen, Margaana. *The dividend concept in international tax law. Dividend payments between corporate entities*. The Hague: Kluwer, 2001, p. 211: "Os regimes CFC podem ser vistos como conflitantes com o espírito dos tratados tributários (*the spirit of tax treaties*) se os regimes se aplicam não apenas a situações de elisão fiscal (*tax avoidance situations*), mas também com respeito a outras companhias

Nos países que adotam o método de jurisdição designada (*designated jurisdiction*), como a Itália, a Finlândia e muitos outros, a existência de tratado de bitributação serve de teste decisivo para afastar qualquer suspeita sobre a presença de regras de baixa tributação no outro País. Se os Estados têm convenção assinada é porque obviamente não são paraísos fiscais nem mantêm sistema de tributação favorecida. Ainda mais quando pertencem à União Europeia ou assinam tratados consentâneos com o modelo da OCDE.

Explicam Arnold e Dibout, Relatores-Gerais do Congresso de São Francisco realizado pela IFA em 2001:

No mesmo sentido, de acordo com as regras numerosas de CFC, os rendimentos em países com os quais a Noruega tem um tratado fiscal são isentos se menos que 50% dos seus rendimentos é passivo. A Suécia tem uma lista branca similar abrangendo a maior parte dos seus parceiros em tratados. O Reino Unido tem uma lista branca dos países de alta tributação. Sob as regras de CFC da Finlândia, as controladas residentes em países com os quais a Finlândia tem um tratado e nos quais a alíquota efetiva dos impostos seja igual a 75 por cento ou mais da taxa finlandesa, estão isentas a menos que se beneficiem de certos regimes de baixa imposição. Apesar disso, as controladas residentes em países com tratado, que não estejam isentas naquela base, podem obter a isenção provando que pagam de fato impostos estrangeiros iguais a 60 por cento pelo menos dos impostos finlandeses que seriam pagos se residissem na Finlândia.⁶⁰

O Relator da Itália, Stefano Giuliano, no mesmo Congresso, afirmou:

Tratados são muitas vezes usados pelos governos para facilitar ou restringir o uso de regimes de baixa tributação.

Falando genericamente, tratados assinados pela Itália refletem o modelo da Convenção da OCDE, de modo que não há necessidade de incluir nos tratados específicos outras cláusulas especiais limitadoras.⁶¹

estrangeiras engajadas em negócios ativos ou a companhias em jurisdições de alta tributação (*high tax jurisdictions*)."

⁶⁰ *Cahiers de Droit Fiscal International* 86b: 47, 2001. Na Espanha observa Ignacio Cruz Padial (*Transparencia fiscal internacional*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1999, p. 167) que as normas sobre TFI pretendem: "a) no afectar a las rentas de carácter empresarial, que tienen su origen en el Estado de la no residente; b) evitar la doble imposición, tanto en base como en cuota; c) implicar sólo a aquellas sociedades que gocen de una tributación privilegiada en relación a la existente en nuestro país".

⁶¹ *Ibidem*, p. 636.

Nos Estados Unidos, Canadá e Israel, que seguem o *método global ou mundial*, classificando as CFC de acordo com os rendimentos não empresariais que produzem em países de baixa fiscalidade, o tratado não é importante, porque não denota necessariamente a preeminência de rendas negociais ou empresariais. Se vier a ser observada a presença de rendimentos passivos sujeitos a tributação privilegiada, o sistema americano autoriza que se atinjam aqueles rendimentos, até porque não reconhece a superioridade hierárquica e a invulnerabilidade dos tratados contra a dupla tributação e não convive com tratados assinados com paraísos fiscais.⁶²

No Brasil, embora não haja exceção expressa na MP nº 2.158/2001, não se pode interpretá-la de modo a desconsiderar existência do tratado, pois seria absurdo dar àquela regra a extensão equivalente à soma de ambos os métodos – o global e o da jurisdição designada. *A existência de tratado de bitributação já é suficiente para expressar o sentido econômico das relações entre as partes contratantes*. Luís Eduardo Schoueri afirma:

Entendemos que ainda que fosse constitucional a exigência do tributo nos modelos da Medida Provisória nº 2.158-35, encontraria ela óbice nos acordos celebrados pelo Brasil, que apenas permitem a tributação dos dividendos auferidos pela empresa brasileira, não dos lucros da controlada no exterior.⁶³

O 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já reconheceu:

Lucros Oriundos de Investimentos na Espanha. Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.⁶⁴

⁶² Cf. Rogers, John E.; Lemanowicz, Edward P. *Cahiers de Droit Fiscal International* 86b: 923 e 925, 2001.

⁶³ Direito tributário internacional, *cit.*, p. 209. No mesmo sentido, Xavier, Alberto. O sistema de tributação dos lucros no exterior. *Valor Econômico*, 08/02/2007, p. E-2: "Uma segunda ordem de limites diz respeito à inaplicabilidade do citado extraterritorial de tributação às empresas domiciliadas em países que celebraram com o Brasil tratados contra a dupla tributação e que contêm uma cláusula segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado."

⁶⁴ Recurso nº 148.709, Ac. nº 101.95.802, de 19/10/2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

4.8 As legislações de CFC e o Modelo da OCDE

Grande parte da doutrina do direito internacional tributário rejeitava a compatibilidade entre as legislações de CFC ou de transparência fiscal internacional (TFI) com o modelo da OCDE. Túlio Rosembuj, por exemplo, afirmava:

En la línea señalada por Sandler puede indicarse que, en general, el régimen TFI contraria el Modelo OCDE, art. 7, al gravar el beneficio de una entidad no residente, al gravar una sociedad por el mero hecho de ser extranjera y, finalmente, porque es una aplicación excesiva de ultraterritorialidad de la norma tributaria local.⁶⁵

Sucede que a própria OCDE introduziu temperamentos na interpretação do art. 7º, § 1º, ao publicar os seus *Comentários* sobre o texto do *Modelo de Convenção Fiscal concernente à Renda e ao Capital*. É bem verdade que há certa suspeita de ilegitimidade desses comentários, porque emanados de órgão destituído de competência para oferecer interpretação autêntica.⁶⁶ Seja como for, alguma compatibilidade foi reconhecida na versão de 1992, modificada posteriormente em 2003, sujeita, entretanto, a condicionamentos quanto à estrutura fiscal do país de residência e à natureza dos rendimentos.

Assim é que, nos comentários ao art. 1º do Modelo, sob o nº 26, em tradução livre, ficou consignado que as leis domésticas devem procurar a equidade e a neutralidade e que a regra geral antiabuso “não deve ser aplicada em países em que a tributação seja comparável àquela do país de residência do contribuinte”.

Os comentários sob o nº 10.1 ao art. 7º, § 1º, do Modelo, reafirmam a proteção aos lucros comerciais:

10.1. O propósito do parágrafo 1º é estabelecer limites ao direito de um Estado Contratante tributar lucros comerciais de empresas que são residentes do outro Estado Contratante.

O § 38 dos comentários ao art. 10 introduziu importantes mudanças na interpretação das legislações de CFC:

⁶⁵ *Fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 77.

⁶⁶ Cf. Lang, Michael. CFC Regulations and double taxation treaties. *Bulletin for international fiscal documentation*, v. 57 (2); 52, 2003.

A aplicação dessa legislação ou dessas regras pode, entretanto, tornar complicada a aplicação do art. 23. Se a renda tiver sido atribuída ao contribuinte então cada item deveria ser tratado segundo o artigo apropriado de Convenção (lucros empresariais, juros, *royalties*). Se o montante é tratado como dividendo presumido, então ele é claramente derivado da companhia base e constitui renda proveniente do país desta companhia. Mesmo assim, não está claro, de forma alguma, se o montante tributável deve ser tratado como dividendo, no significado atribuído pelo art. 10, ou se como ‘outros rendimentos’, dentro do significado do art. 21. Em algumas legislações o montante tributável é tratado como dividendo, o que implica que, havendo isenção concedida por uma convenção fiscal, p. ex. uma isenção para afiliados, ela também será aplicada a esse caso. É duvidoso se a Convenção exige que isso seja feito. Mas se o país da residência considerar que não é o caso, ele pode ter que enfrentar a alegação de que está obstruindo a aplicação da isenção para afiliadas, ao estar tributando o dividendo (sob a forma de dividendo presumido) antecipadamente.

Vê-se que, não obstante a convivência possível entre as legislações da CFC e os tratados assinados segundo o Modelo da OCDE, exige-se que a legislação de CFC não atinja lucros comerciais, nem situações tributadas por alíquotas e base de cálculo semelhantes às adotadas em países de tributação normal, nem dividendos presumidos. Requer-se, ainda, a obediência aos princípios da neutralidade e da equidade.

Ora, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se compagina com as exigências do Modelo da OCDE. Procura tributar lucros operacionais ainda não distribuídos, dividendos presumidos⁶⁷ e até variações cambiais do valor do investimento no exterior, desrespeita o princípio da neutralidade e pretende aplicar cumulativamente o método global e o jurisdicional.

4.9 Os princípios jurídicos e a legislação de CFC

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 agride, se interpretado literalmente, não só o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE e sua adaptação aos tratados assinados pelo Brasil, como também os princípios jurídicos que imantam a própria ordem tributária internacional e o direito dos tratados, nomeadamente os princípios

⁶⁷ Observa, precisamente, Taísa de Oliveira Maciel (*op. cit.*, p. 143): “... o regime brasileiro utilizou o método do *fictive dividend*, o que se depreende tanto da redação do artigo 74 da MP 2.158-35, como do fato de ele não permitir a consolidação de prejuízos auferidos pela sociedade no cômputo do lucro do sócio brasileiro, de forma que está bem claro na legislação que se trata de lucro da sociedade não residente, o qual, consoante o artigo 10, só poderia ser tributado no Brasil após sua efetiva distribuição”.

da transparência, proteção da concorrência, proibição de discriminação e soberania fiscal.

A transparência fiscal é o princípio jurídico de legitimação que torna possível a incidência do IR sobre as empresas controladas não residentes por lucros ainda não disponíveis.⁶⁸ Opera por intermédio do mecanismo da desconsideração da personalidade jurídica da controlada no estrangeiro ou do levantamento do véu de opacidade,⁶⁹ e tem por objetivo desencorajar a concorrência fiscal danosa entre os países no ambiente de globalização.

A transparência se transforma em uma das características necessárias para se afastar a suspeita de concorrência danosa no plano da globalização, principalmente por parte da OCDE.⁷⁰ Mas é evidente que a transparência almejada pela tributação das controladas no estrangeiro não pode conflitar com a *transparência insita nos tratados contra a dupla tributação*. Daí por que todos os países que adotam a legislação de CFC preservam os efeitos dos tratados internacionais no que concerne à transparência fiscal neles garantida, consubstanciada principalmente no respeito aos resultados econômicos obtidos pelas empresas multinacionais na sua atividade puramente empresarial. Se o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 é lacônico e superficial no regular a transparência das controladas, não poderá ser interpretado extensivamente no sentido de que pode atingir residentes que possuem controladas em países com os quais foram assinados tratados contra a dupla tributação. O Fisco brasileiro não estaria a agir de forma transparente ao violar situações consolidadas à luz da transparência garantida por tratados internacionais.

A *proteção da concorrência* torna-se, nesta fase de globalização econômica e de massificação da fiscalidade, um dos mais sensíveis princípios da tributação. A Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, acrescentou um novo artigo à Constituição Federal, dispondo sobre a matéria: “Art. 146-a – Lei Complementar

⁶⁸ Explica Tulio Rosembuj (*Fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 58), relativamente ao sistema americano CFC: “El efecto inmediato de la disciplina consiste en transportar a la base imponible del acionista de la entidad no residente los beneficios no distribuidos que detenta, en proporción similar a la que hubiera obtenido en caso de distribución como dividendo.”

⁶⁹ Cf. Rosembuj, T., *Fiscalidad internacional*, cit., p. 62: “La justificación del régimen TFI difícilmente puede enmarcarse en la doctrina del abuso de la personalidad jurídica de sociedades mercantiles.”

⁷⁰ Disserta Jacques Malherbe sobre a “falta de transparência” (*lack of transparency*): “O fator final indicativo de um regime tributário danoso (*a harmful tax regime*), como expresso no Código de Conduta da Comunidade Europeia e fator chave no relatório da OCDE, é a falta de transparência (*lack of transparency*), especialmente quando obrigações legais são aplicadas pela administração tributária de forma secreta e frouxa. Regras secretas, práticas administrativas especiais e não cumprimento da lei são exemplos de tal *lack of transparency* segundo a OCDE.”

poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” Ao Estado Fiscal incumbe não apenas se manter neutro frente à concorrência, senão que lhe compete também promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças do mercado. P. Kirchhof anota que o legislador exerce uma função “formativa da igualdade” (*Gestaltenden Gleichheit*), determinando o ponto de partida da comparação e influenciando a força concorrencial dos empreendedores.⁷¹ Johanna Hey propõe que se prestigie o princípio da “capacidade de concorrência” (*Wettbewerbsfähigkeit*), mais importante que o da “capacidade contributiva” (*Leistungsfähigkeit*) e inconfundível com o de “neutralidade da concorrência” (*Wettbewerbsneutralität*).⁷² O princípio da concorrência projeta as suas influências sobre dois aspectos da questão que se examina neste parecer: os tratados de bitributação, ao garantirem a boa concorrência (*good tax competition*), e as legislações de CFC, que combatem a má concorrência (*harmful tax competition*). A conclusão a tirar é que a interpretação literal do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 acaba por atingir a *boa concorrência*, quando ataca os tratados contra a dupla tributação assinados pelo Brasil.

Outro princípio relevante na temática da incidência tributária sobre os lucros das controladas: o da *neutralidade*. É mais de natureza econômica do que propriamente um princípio constitucional ou de direito internacional tributário. Significa, sobretudo, como dizem os alemães, neutralidade diante da concorrência (*Wettbewerbsneutralität*). A legislação de CFC tem como um dos seus objetivos a preservação da neutralidade. Lê-se nos comentários ao Modelo de Convenção da OCDE que “as legislações tributárias domésticas procuram manter a equidade e a neutralidade (*equity and neutrality*) das leis em um ambiente internacional caracterizado por diferentes cargas tributárias”.⁷³ O art. 74 da MP nº 2.158-35, se interpretado de forma extensiva, desrespeitaria frontalmente o princípio da neutralidade, pois prejudicaria as empresas multinacionais residentes no Brasil que procuram ampliar a sua eficiência mediante a manutenção de controladas no estrangeiro, criando-lhes incidências exóticas que afetariam as suas condições para a concorrência no ambiente da globalização.

Pedra angular do ordenamento tributário da União Europeia é a declaração de direitos da liberdade, que se expressa pelas chamadas *quatro liberdades*, da

⁷¹ *Steuergleichheit durch Vereinfachung*, cit., p. 19.

⁷² *Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien in Binnenmarkt? Steuer und Wirtschaft* 4: 323, 2005.

⁷³ Item 26 dos Comentários ao art. 1º.

Convenção Europeia de Direitos Humanos (1950): a livre circulação de mercadorias (art. 28, antigo art. 30), livre circulação de pessoas (arts. 39 e 43, antigos 48 e 52), livre prestação de serviços (art. 49 do TCE, antes art. 59) e livre circulação de capitais. A declaração europeia coincide em suas linhas gerais com as declarações universais, é absolutamente indispensável no ambiente da globalização e encontra a sua simetria na declaração de direitos do art. 5º da Constituição de 1988. A interpretação do art. 74 da MP nº 2.158/35 que permita atingir indiscriminadamente lucros das controladas no exterior conflita escancaradamente com os princípios da liberdade inerente às relações internacionais.

4.10. O sincretismo metodológico

Deve ser evitado o *sincretismo metodológico*, que ocorreria com o recurso a diversas categorias jurídicas incompatíveis entre si.

4.10.1 Simulação e tributação dos lucros não disponibilizados das controladas no estrangeiro

O art. 74 da MP nº 2.158/2001, que se aplica à tributação dos lucros camuflados das controladas no estrangeiro, contrasta com as multas fiscais próprias da simulação.

A diferença entre simulação e legislação da CFC é clara.

Na simulação há fingimento quanto aos fatos tributários ocorridos. *Crime tributário*, portanto.

Na tributação das controladas e coligadas no estrangeiro procura o Fisco alcançar os lucros escondidos pelas subsidiárias, tornando-os transparentes à tributação pelo país de residência da matriz. É *regra específica antielisiva*.

Inconfundíveis, consequentemente, as duas figuras jurídicas. Ou bem o contribuinte é acusado de simulação, ou bem é submetido à legislação de CFC por postergar a disponibilização dos lucros.

4.10.2 Desconsideração da personalidade jurídica e tributação dos lucros não disponibilizados das controladas no estrangeiro

Também são inconfundíveis a desconsideração da personalidade jurídica da *holding* e a tributação dos lucros não disponibilizados das controladas no estrangeiro.

A desconsideração da personalidade jurídica é instrumento de combate à elisão abusiva. Aplica-se para atingir a *holding* que não tenha propósito comercial nem objetivos econômicos proporcionais. É mecanismo ligado às cláusulas gerais antielisivas e, especificamente no Brasil, ao art. 116, parágrafo único, do CTN.

A prática da legislação da CFC tem outra dinâmica, própria de *regra específica antielisiva*: torna transparentes os resultados não operacionais obtidos pelas controladas das empresas residentes no Brasil, quando o outro país não tenha assinado tratado de bitributação. O Fisco brasileiro, portanto, atinge diretamente no estrangeiro os lucros até então opacos ou camuflados. Se houver desconsideração da personalidade jurídica, opera limitadamente no âmbito da controlada no estrangeiro, como explica Alberto Xavier:

Ora, nos casos acima referidos, os acionistas poderão ser tributados independentemente da distribuição do lucro, isto é, por lucros que juridicamente ainda se inserem na titularidade da sociedade, cuja personalidade é assim “desconsiderada” para efeitos fiscais.⁷⁴

Entretanto, a mistura da desconsideração da personalidade da *holding* com a técnica de CFC distorce inteiramente a situação fiscal. O Fisco brasileiro desconsidera a personalidade da *holding* e traz diretamente de terceira pessoa no estrangeiro o lucro que entende camuflado.

4.11 Inaplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158/2001

Assim exposta a questão referente à tributação dos lucros das controladas no estrangeiro, descabe a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/2001, pois é desarrazoado e desproporcional, ao se afastar dos métodos adotados no direito comparado com o fito de atingir os lucros obtidos por controladas no exterior, ainda não distribuídos, independentemente da natureza do rendimento e do país de residência.

Parece-nos que o art. 74 da MP nº 2.158-35 pode resvalar para a ilegitimidade se afrontar princípios jurídicos sensíveis da tributação internacional, como sejam:

- a) a transparência, que protege, por tratado, os resultados econômicos das controladas contra a aplicação de regras de CFC;

⁷⁴ Direito tributário internacional do Brasil, cit., p. 357.

- b) a boa concorrência fiscal, que é resguardada pelos tratados internacionais contra a dupla tributação e que não se confunde com a má concorrência;
- c) a neutralidade, indispensável para a preservação da concorrência;
- d) os direitos da liberdade, consubstanciados nas liberdades de estabelecimento e de circulação de capitais.

Em síntese, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não é compatível com o tratado contra a dupla tributação celebrado pelo Brasil com diversos países, tratado esse que prevê a competência tributária exclusiva do país de domicílio da sociedade controlada, no que concerne aos seus lucros, e consequentemente a exclusão de competência do Brasil, país de domicílio da sociedade controladora.

5 TREATY SHOPPING

5.1 Conceito

Treaty shopping é forma de abuso das convenções internacionais contra a dupla tributação. Consiste na inserção de uma pessoa residente em um terceiro Estado como beneficiário do tratado assinado entre o país de fonte e o de residência do acionista beneficiário.

Philip Baker oferece a seguinte definição, em tradução livre:

Treaty shopping consiste em um residente de um Estado – que não é parte em uma convenção – constituir uma pessoa dentro de um Estado que é parte com o objetivo de obter vantagens dos dispositivos dessa convenção.⁷⁵

Alberto Xavier exemplifica:

Pense-se, por exemplo, numa pessoa física residente em Mônaco e que detém investimentos em sociedade alemã. O Mônaco e a Alemanha não têm entre si tratado de dupla tributação. Tal pessoa constitui uma *holding* na Suíça com o propósito exclusivo de se beneficiar da aplicação do trato entre a Alemanha e a Suíça, que prevê uma redução da alíquota de retenção na fonte sobre os dividendos.⁷⁶

⁷⁵ *Double taxation conventions. A manual on the OECD model tax convention on income and on capital.* London: Thomson, 2006, p. 1-2/16: "Treaty shopping consists in a resident of a state – which is not a party to a convention – establishing an entity within a state which is a party in order to take advantage of the provisions of that convention."

⁷⁶ *Direito tributário internacional do Brasil, cit.*, p. 350.

Sendo forma de abuso de direito, o *treaty shopping* não viola a letra, mas o espírito do tratado.⁷⁷

5.2 Tipologia

São inúmeros os tipos de que se pode revestir o *treaty shopping*. Interessam-nos aqui a *conduit company* e o caso Aiken, que oferecem modelos largamente empregados no direito internacional tributário.

Conduit company é a companhia canalizadora, isto é, a empresa que canaliza os benefícios abusivos em favor de quem não é verdadeiramente parte do tratado. Alberto Xavier diz:

Conduit companies ("empresas condutoras" ou "empresas-canal"), isto é, entidades que sejam meros canais de retransmissão de rendimentos, sem outro objetivo real.⁷⁸

Outro tipo firmado no direito internacional tributário funda-se no caso Aiken, que consubstancia singela montagem de *treaty shopping*. A Aiken Industries, residente em Honduras, foi interposta para canalizar, em favor da ECL, residente nas Bahamas, isenção de IR prevista em tratado celebrado entre os Estados Unidos e Honduras, relativamente a notas promissórias transferidas pela sociedade americana MPI. Não havia tratado entre Bahamas e Estados Unidos. A *US Tax Court* recusou-se a reconhecer a licitude da interposição da companhia hondurenha, em decisão cujo final tem o seguinte teor, em tradução livre:

Com efeito, *Indústrias*, enquanto companhia de Honduras, foi agente da cobrança com relação aos juros recebidos da MPI. *Indústrias* foi meramente uma condutora (*conduit*) para a passagem do pagamento dos juros de MPI para ECL e não se pode dizer ter recebido os juros como seus próprios. *Indústrias* não teve nenhuma vantagem efetiva no pagamento dos juros e em substância MPI pagou os juros a ECL, que "recebeu" os juros no sentido do artigo IX.

⁷⁷ Uckmar, Victor. I trattati internazionali in materia tributaria. In: Uckmar, Victor. (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 118: "Non si viola direttamente la lettera di alcuna disposizione normativa, bensì lo 'spirito' del trattato."

⁷⁸ *Direito tributário internacional do Brasil, cit.*, p. 350; Serrano Antón, Fernando. Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con las medidas antiabuso de carácter interno y el derecho comunitario. In: Tôres, Heleno (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 167.

Consequentemente, os juros em questão devem ser vistos como tendo sido recebidos por um ente (ECL) que não é “uma corporação nem outra entidade” de um dos Estados contratantes e nós portanto sustentamos que os juros em questão não eram isentos de tributação pelos Estados Unidos sob o artigo IX da convenção.⁷⁹

5.3 Normas especiais antielisivas

Não há normas especiais antielisivas dirigidas abstratamente ao combate ao *treaty shopping*.

O que tem sido feito para resguardar os efeitos dos tratados é incluir, na própria convenção, regras para o seu fechamento às tentativas de canalização de benefícios para terceiros. O Brasil já vem incluindo dispositivos que tais em convenções por ele assinadas.⁸⁰ Luís Eduardo Schoueri arrola inúmeros tratados celebrados pelo Brasil com regras de clausura.⁸¹

5.4 Estratégias para o combate ao *treaty shopping*

Diversas são as estratégias para combater o *treaty shopping*, como sejam a teoria do beneficiário efetivo e os métodos adotados pela OCDE.

5.4.1 Beneficial owner (beneficiário efetivo)

O conceito de beneficiário efetivo aparece no art. 10 do Modelo de Convenção da OCDE, que regula o pagamento de dividendos. *Beneficial owner*, em inglês, ou *bénéficiaire effectif*, em francês, passou a ser entendido como aquele que tem a efetiva disposição dos dividendos.

Helena Tôres afirma:

Beneficiário efetivo é expressão que se usa para designar o autêntico titular do rendimento. Por isso, os limites de retenção na fonte aplicam-se unicamente quando o preceptor dos rendimentos for o “beneficiário efetivo”, de modo que,

⁷⁹ 1971 56 T.C. (US) 925 (US Tax Court), *apud* P. Baker, *op. cit.*, p. 1-2/21.

⁸⁰ Cf. Xavier, Alberto, *Direito tributário internacional do Brasil*, *cit.*, p. 350: “Alguns dos tratados celebrados mais recentemente pelo Brasil já contemplam esta ressalva no que tange a dividendos, juros e *royalties*.”

⁸¹ *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 159.

caso o beneficiário efetivo não seja residente de nenhum dos dois Estados, o acordo não poderá ser invocado.⁸²

5.4.2 Métodos da OCDE

A OCDE, nos comentários ao art. 1º do seu modelo de convenção,⁸³ ofereceu o catálogo de métodos aplicáveis ao *treaty shopping*, ao fito de combater a elisão abusiva. São eles, entre outros:

- a) *look-through approach*, que é o método da transparência ou do levantamento do véu;
- b) *exclusion approach* (critério de exclusão aplicável às empresas que gozam de regime privilegiado);
- c) *General bona fide prevision*.⁸⁴

5.4.3 Recurso à norma geral antielisiva

Em diversos países, diante da inexistência de regras específicas antielisivas, vêm sendo empregadas as normas gerais antielisivas legais (estatutárias) ou jurisprudenciais para o combate ao *treaty shopping*.

Nos Estados Unidos a solução encontrada foi a aplicação da teoria da *substance-over-form* e da doutrina firmada em Gregory & Halvering para os casos de *abusive tax avoidance*.⁸⁵

Na Inglaterra emprega-se a doutrina firmada em Furniss *v.* Dawson a propósito do abuso das operações encadeadas.⁸⁶

Na Alemanha os tribunais vêm empregando a regra geral antielisiva do art. 42 do Código Tributário de 1977.⁸⁷

⁸² *Direito tributário internacional...*, *cit.*, p. 374. No mesmo sentido: Uckmar, V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, *cit.*, p. 119; Baker, P., *op. cit.*, p. 10-5, que explica visar a limitação do beneficiário efetivo a excluir os meros fiduciários, agentes e proprietários formais do rendimento (*formal owner of the income*); Vogel/Lehner, DBA. *Doppelbesteuerungsabkommen*. München: C. H. Beck, 2003, p. 940.

⁸³ *Model tax convention on income and capital*. Paris: OECD, 2005, p. 56 e seguintes.

⁸⁴ Cf. Rosembuj, Tulio. *Treaty shopping: el abuso de tratado*. In: Uckmar, V., *Corso di diritto tributario internazionale*, *cit.*, p. 726 e seguintes.

⁸⁵ P. Baker, *Double taxation conventions*, *cit.*, p. 1-2/20; Uckmar, V., *I trattati internazionali...*, *cit.*, p. 119, que indica ainda como norma geral antiabuso o art. 16 do Modelo dos Estados Unidos.

⁸⁶ Baker, P., *Double taxation conventions*, *cit.*, p. 1-2/20.

⁸⁷ Cf. Schaumburg, Harald. *Internationales Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, p. 839.

No Brasil não há solução clara e definitiva diante da posição de parte da doutrina e da própria jurisprudência do STF (ADIn nº 2.588), que defendem a inconstitucionalidade das normas gerais antielisivas. Há juristas que entendem ser lícita a utilização do *treaty shopping* na ausência da norma proibitiva.⁸⁸ Mas há vozes favoráveis à aplicação de normas gerais.⁸⁹

6 NORMAS ESPECIAIS ANTIELISIVAS NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA (LEI Nº 9.430, DE 27/12/1996)

6.1 O princípio *arm's length*

O princípio *arm's length*, que vem se positivando em inúmeros países, é a espinha dorsal da problemática dos preços de transferência. Com a globalização da economia e a intensificação das relações entre as empresas associadas nos diferentes países tornou-se necessária a regulamentação dos preços dos serviços e das mercadorias que podem vir a ser objeto de negócio entre as pessoas vinculadas, a fim de evitar a indevida transferência de lucros. O princípio *arm's length* sinaliza no sentido de que tais preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento nem subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por pessoas situadas “a distância do braço” (*at arm's length*).

6.2 O modelo da OCDE

Empregado há muitas décadas pelos países desenvolvidos,⁹⁰ positivou-se no art. 9º da Convenção Modelo da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), com a seguinte redação, livremente traduzida:

⁸⁸ Luís Eduardo Schoueri, em livro anterior à LC nº 104/2001 afirmava: “Inexiste, na legislação pátria, norma que possa impedir a prática de estruturas tais como a do *Treaty Shopping*.”

⁸⁹ Cf. Andrade, André Martins de. *A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 145: “No Brasil, inexistente regra expressa vedando o *treaty shopping*. Entretanto, dependendo das circunstâncias de fato em cada caso, o fisco poderá desconsiderar os efeitos tributários perseguidos, uma vez caracterizada a simulação, o abuso do direito, o abuso de forma, a fraude à lei, como anteriormente referido.”

⁹⁰ Cf. Hammer, Richard M. Fixação de preço para a transferência de mercadorias em face do código de impostos dos Estados Unidos. In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos em homenagem a Gilberto de Uihôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 606.

Quando

- a) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) quando as mesmas pessoas participam direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante e em ambos os casos as duas empresas estejam ligadas, nas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, tenham sido obtidos por uma das empresas, mas que não o foram em razão dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tais.⁹¹

6.3 A recepção no Brasil

O Brasil não participa da OCDE. Nada obstante, recepcionou o princípio *arm's length* ao regular os preços de transferência na Lei nº 9.430, de 27/12/1996, principalmente no seu art. 18:

Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I – Método dos Preços Independentes Comparados – PIC (...)

II – Método do Preço de Revenda menos Lucros – PRL (...)

III – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL (...)

A legislação ulterior introduziu inúmeras alterações, inclusive no sentido de buscar o preço paramétrico para a comparação.⁹²

⁹¹ Eis o original em inglês: “Article 9 – Associated enterprises

1. Where

(a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

(b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

⁹² Cf. A. Medida Provisória nº 478/2009 alterou os arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430, de 1996, mas não chegou a ser convertida em lei no prazo do art. 62, § 3º, da CF, provocando inúmeros problemas de sucessão da

Embora não seja signatário da Convenção Modelo da OCDE, o Brasil assinou inúmeros tratados de bitributação que repetem o dispositivo do art. 9º da OCDE, o que deixa fora de dúvida a sua recepção no direito pátrio. Além disso, como veremos adiante, a Lei nº 9.430/1996 tem inequivocamente o objetivo de criar a possibilidade de tributação sobre os preços de mercado nas operações entre empresas associadas, o que coincide, na essência, com o modelo globalizado. Divergências metodológicas não afastam o princípio, até porque são inerentes à temática dos preços de transferência. Mas os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996 despertam inúmeras indagações:

- a) o *arm's length* é realmente um princípio jurídico?
- b) como ocorre a sua concretização normativa?
- c) se os métodos previstos na legislação contrariarem o princípio, devem ser aplicados, ainda que não estejam previstos em tratado de bitributação?
- d) havendo outros métodos que satisfaçam o princípio, podem ser aplicados?

Cumpra-se buscar as respostas para tais indagações e compaginá-las com a teoria da interpretação do direito tributário.

6.4 *Arm's Length* e elisão fiscal

O princípio *arm's length* não tem o objetivo único de impedir a elisão fiscal, eis que a fixação dos preços de transferência de acordo com o mercado tem outras consequências no campo econômico. Mas projeta enorme influência na temática do combate à elisão.⁹³

De feito, na economia globalizada torna-se impossível a regularidade dos negócios e a tributação justa sem que se garantam a lisura e a transparência na apuração do lucro auferido pelas empresas, independentemente de sua nacionalidade ou de seu domicílio. Necessário, pois, que se combata a elisão, entendida como comportamento tendente a eliminar ou diminuir a carga tributária.

6.5 Princípios de Direito Internacional Tributário

O *arm's length principle* também é uma cláusula geral aberta e indeterminada, até mesmo porque exhibe o *status* de princípio jurídico ou nomeadamente, de princípio de direito internacional tributário.

lei no tempo. No ano de 2012 foi incluído pela Lei nº 12.715 o termo "ponderada", que esclarece inúmeras dúvidas na temática do preço de transferência. Outras regras, inclusive de menor hierarquia, disciplinaram aspectos específicos dos métodos de preços de transferência.

⁹³ Cf. OECD – *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration* – 1994, § 24.

O problema das cláusulas antielisivas gerais e especiais corresponde, de certa forma, ao do relacionamento entre princípios e normas jurídicas. Nesse contexto é que se deve investigar se o *arm's length principle* é verdadeiramente um princípio de direito internacional tributário. Antes, porém, torna-se necessário que se anotem algumas dificuldades para o exame do tema dos princípios jurídicos.

Seja o primeiro o *isolamento da reflexão jurídica brasileira* nas últimas décadas. A ideologia nacional desenvolvimentista e a política de fechamento do país à importação de mercadorias e de ideias tiveram sensível influência na construção do tema dos princípios jurídicos, que se fez de forma autárquica. Passaram a prevalecer princípios tupiniquins, como os da legalidade absoluta, tipicidade fechada, proibição de analogia, ao mesmo tempo em que se ausentavam, inclusive do texto constitucional, os princípios vinculados à justiça fiscal, principalmente o da capacidade contributiva. Só agora, com a globalização, é que se procura acertar o passo com a doutrina estrangeira, o que se faz sentir com maior intensidade no campo do direito internacional tributário.

A segunda observação consiste em que os *juristas* deixaram de participar da edificação do direito positivo, cedendo a primazia aos *economistas*. Tornaram-se técnicos na subsunção do fato à norma e na aplicação do direito. Mas o problema não é brasileiro, acontecendo em outros países também como decorrência do predomínio do positivismo inspirado por Kelsen e Hart.⁹⁴

A terceira averbação se cifra em que, no campo do direito internacional tributário, deu-se a hierarquização dos princípios jurídicos a partir do *princípio da territorialidade*. Observou Vogel⁹⁵ que, na América Latina, principalmente por influência de Giuliani Fonrouge e Valdés Costa, as legislações e os juristas deram extraordinário relevo ao princípio da territorialidade, o que dificulta o diálogo no momento da globalização.

A última anotação está em que a dicotomia Fisco/contribuinte, que tanto serviu à radicalização das posições no direito tributário brasileiro, começa a ser superada pelo relacionamento entre o *contribuinte e os diversos fiscos nacionais*, típico do direito internacional tributário.

⁹⁴ Cf. Vogel, Klaus. *Der offene Finanz- und Steuerstaat. Ausgewählte Schriften 1964 bis 1990*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991, p. 78.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 86: "A América Latina tradicionalmente tem enfatizado a territorialidade na legislação do imposto de renda. Não é surpreendente, por isso, que os autores latino-americanos tenham se empenhado particularmente em promover o princípio que consideram ser matéria de equidade não apenas com relação ao contribuinte, mas ainda mais com referência aos Estados envolvidos, o Estado de residência e o de fonte."

6.6 *Arm's Length* é princípio jurídico?

Parece-nos que o chamado *arm's length principle* é realmente um princípio jurídico. A própria circunstância de se consubstanciar como cláusula geral já o eleva a esse patamar. Exibe o *arm's length* características próprias dos princípios, como sejam a *generalidade*, a *abstração*, a *abertura*, a *analogia*, a *vinculação a valores*, as *múltiplas possibilidades de concretização* e a *permanente ponderação com outros princípios*, tudo o que passamos a examinar.

Uma das principais características dos princípios é a da *generalidade*. Situados a meio passo entre os valores e as normas, os princípios são enunciados gerais que se irradiam por todo o ordenamento jurídico. O *arm's length principle*, proclamado principalmente na Lei nº 9.430/1996, apresenta essa característica, pois os seus métodos e as normas subalternas devem guardar conformidade com o seu enunciado.

Outra nota dos princípios jurídicos é a *abstração*. Nem sempre se traduz em discurso normativo. Mesmo quando declarado pelo direito positivo deixa de apresentar definição precisa. O princípio *arm's length* não refoge a essa característica, posto que é dotado de grande abstração, tanto no art. 9º da Convenção modelo da OCDE quanto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. O que é importante para caracterizar o *arm's length* como princípio é a indicação da *necessidade de comparação entre preços praticados por pessoas vinculadas e os preços de mercado*,⁹⁶ coisa que aparece claramente no direito positivo. Soa desarrazoada a afirmativa de Alejandro E. Messineo, segundo a qual não existe o princípio *arm's length* no Brasil, tendo em vista que a legislação teria simplesmente adotado tetos e pisos para as importações e exportações.⁹⁷

Os princípios, mesmo quando traduzidos em linguagem constitucional, mantêm a sua *abertura e indefinição*. Não se expõem à leitura unívoca, nem se deixam concretizar inteiramente pelo direito positivo. Tudo isso acontece também com o *arm's length*. O objetivo do princípio fundamental do *transfer pricing* é garantir o

⁹⁶ Cf. Schoueri, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 70: "não é possível atingir um parâmetro *arm's length* sem uma análise comparativa"; Tavolaro, Agostinho Toffoli. Tributos e preços de transferência. In: Schoueri, Luís Eduardo; Rocha, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 2, p. 36.

⁹⁷ Transfer pricing in Latin America: new rules in Mexico and Brazil. *International Transfer Pricing Journal* 4 (2): 42, 1997: "Brazilian law stipulates the manner for calculating a ceiling for deductible expenses on imports and a minimum gross income floor on exports in transactions carried out with related parties. There is no general *arm's length* principle on which the transfer pricing rules are based. Actually, the Brazilian rules seem like a minimum revenue insurance. The application of these rules may indeed result in conflicts with OECD or US measures on transfer pricing."

preço justo (*fair price*). Mas o que é preço justo no capitalismo? Na verdade preço justo não é sequer conceito com trânsito no liberalismo econômico, sendo remanescência da ética medieval.⁹⁸ Como se calcula, então, o tal *fair price*? Essa aporia imanente ao *arm's length principle*, que torna extremamente difícil determinar o preço de mercado nas transações entre empresas coligadas, demonstra, por si só, que se trata de vero princípio jurídico. Procura-se, então, para superar o impasse, o preço de mercado ou o preço de concorrência, que expressaria o *fair price*. Mas qual é o exato significado de preço de mercado? Como se constrói razoavelmente o preço de concorrência no âmbito das empresas coligadas? Situações específicas como política governamental referente a salários e incentivos podem ser levadas em consideração? Todas essas indagações cercam a problemática do *arm's length*⁹⁹ e o elevam ao *status* de princípio.

Os princípios jurídicos são *analógicos*. Constroem-se simultânea e sucessivamente através da dedução a partir de valores e ideias ou de indução. Deles se deduzem as regras. O *arm's length*, do qual se extraem as normas e os métodos, também segue a analogia, eis que se baseia essencialmente na comparação com os preços praticados por empresas independentes, ou seja, procura permanentemente o *tertium comparationis*.

Os princípios jurídicos *se vinculam a valores*. O *arm's length* está intimamente ligado à justiça e à capacidade contributiva, eis que tem por objetivo garantir a transferência de bens e serviços pelo preço "justo", "normal" ou de concorrência.

Os princípios se concretizam na ordem jurídica através de *normas*. O *arm's length principle*, por exemplo, abre-se para uma pluralidade de normas ou métodos de apuração do preço de transferência, o que torna legítimo que as legislações nacionais adotem pontos de vista específicos e se afastem em alguns aspectos.

Os princípios se equilibram entre si e se aplicam mediante a devida *ponderação com os outros princípios* que compõem o sistema aberto de valores. Dependendo

⁹⁸ Cf. Ritzmann, Franz. Preço. In: Enderle, Georges et al. *Dicionário de ética econômica*. São Leopoldo: Unisinos, 1997, p. 508: "A teoria moderna do preço emancipou-se da procura do preço justo ou natural, outrora motivada eticamente, assumindo um caráter predominantemente instrumental. Ela se ocupa mais com considerações de eficiência e experiência do que com normas morais."

⁹⁹ Cf. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration* – 1994, I, § 18 (2): "Because external market forces do not always apply directly, associated enterprises may establish commercial and financial relations that differ from what the dynamics of the market would require, for example, transfer prices that differ from the price in the open market."

In many cases, there may be a genuine difficulty in accurately determining such a price in the absence of market forces or when adopting a particular commercial strategy, and estimating the *arm's length* price will necessarily involve an element of judgment."

do caso emergente, determinado princípio ganha maior peso na hora da aplicação, sem que daí se conclua pela sua superioridade hierárquica. Enquanto as normas não toleram a contradição, os princípios coexistem harmoniosamente, se devidamente ponderados. No campo fiscal é necessário, para combater a elisão, o permanente equilíbrio e ponderação entre legalidade e capacidade contributiva.¹⁰⁰ De modo que o princípio *arm's length*, essencialmente ligado à justiça fiscal, deve se abrir para a ponderação com os princípios vinculados à segurança jurídica, como os da legalidade, proteção da confiança do contribuinte, plena produção da prova, ampla defesa etc. Em cada hipótese de aplicação o *arm's length* terá peso diferente, a depender do peso específico que os outros princípios apresentem.

6.7 Os métodos brasileiros de fixação dos preços de transferência

A Lei nº 9.430/1996, que recepcionou o princípio *arm's length*, estabeleceu complexa metodologia para a fixação dos preços de transferência. Alguns tratados de bitributação também incorporaram aquele princípio. O *arm's length*, por conseguinte, se concretiza no direito brasileiro através de várias normas jurídicas que, embora mais fechadas, ainda apresentam alguma indeterminação e ambiguidade. Já vimos que o fechamento pelas cláusulas específicas antielisivas não é totalmente satisfatório, o que faz com que os métodos escolhidos pelo legislador ainda conservem a sua zona cinzenta e a sua incapacidade para a plena concretização do direito tributário, apoiados que estão no raciocínio analógico e nas presunções.¹⁰¹

Questão inicial é a de investigar se os métodos brasileiros contrariam o *arm's length principle*, ou seja, se as normas concretizadoras específicas se ajustam, no plano internacional e no constitucional, ao princípio a que se vinculam. Não se pode deslembra que as normas de direito derivam de princípios éticos ou jurídicos, que lhes são prévias e superiores, pelo que não ficam à mercê do discurso do legislador ou da normatividade do fático, como defendem os positivistas.¹⁰²

¹⁰⁰ Cf. Gonzalez Garcia, Eusébio; Lejeune, Ernesto, *op. cit.*, p. 366.

¹⁰¹ Cf. Mosquera, Roberto Quiroga. O regime jurídico – tributário dos preços de transferência e a Lei nº 9.430/96. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 92; Betten, Rijkele; Rotondaro, Carmine. The concept of an arm's length range. *International transfer pricing journal* 5 (4): 179, 1998.

¹⁰² Cf. Schoueri, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 34: "Vê-se, daí, que na sistemática desenvolvida pela OCDE há clara prevalência de aplicação do princípio *arm's length* em relação aos métodos. Estes não têm existência ontológica, não se justificando por si mesmos, senão na medida em que servam para a finalidade para a qual foram concebidos, qual seja, permitir a concretização do princípio."

De notar que o eventual reconhecimento de contradição entre as normas positivas e o *arm's length principle* depende de prévia interpretação, a ver se a adequada ponderação de princípios não seria suficiente para eliminar possíveis antinomias. Independentemente do exame de casos concretos, algumas contradições são aparentes e podem ser ultrapassadas pela interpretação.

As presunções da Lei nº 9.430/1996, por exemplo, são relativas, podendo ser desfeitas na procura do lucro real ou das circunstâncias fáticas que cercam as transferências de mercadorias e serviços.¹⁰³ As presunções se analisam à sombra de princípios jurídicos como os da legalidade, plena produção das provas, busca da verdade material, boa fé etc., que não podem deixar de ser sopesados com o princípio da capacidade contributiva. Se, portanto, se substituir a interpretação literal da norma pela ponderação dos princípios que a informam, a antinomia se torna aparente e será contornada. A doutrina brasileira recente tem adotado este ponto de vista de que a Lei nº 9.430/1996 criou presunções *juris tantum*, que admitem prova em contrário.¹⁰⁴ As margens de lucro, as pautas mínimas, as inversões do ônus da prova, tudo é objeto de ponderação e de equilíbrio entre princípios.¹⁰⁵ Alguns autores, que partem da convicção oposta de que os métodos são obrigatórios, chegam à conclusão de que contradizem o art. 148 do CTN.¹⁰⁶ Parece-nos, pois, que inexistente contradição entre os métodos e o princípio, eis que todos eles buscam

¹⁰³ Cf. Xavier, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 325: "Todavia, o direito à prova pelo contribuinte não deveria restringir-se a esse elemento componente do preço (margem de lucro), mas abranger todos os elementos relevantes para demonstrar a legitimidade da prevalência do preço efetivo sobre o preço paramétrico, bem como as provas idôneas, sem quaisquer restrições legais... A presunção legal absoluta (ou quase absoluta), inerente à prevalência automática dos preços paramétricos sobre os preços reais, conduz à determinação de uma base de cálculo (ou de elementos desta) distinta da prevista na lei no que concerne ao imposto de renda e que é a renda real, bancada nos preços reais e efetivos." Tôres, Heleno Taveira; Utumi, Ana Claudia. O controle fiscal dos preços de transferência e os meios de prova admitidos para a definição de preços e custos médios. In: Schoueri, Luís Eduardo; Rocha, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 165-207.

¹⁰⁴ Cf. Rolim, João Dácio. As presunções da lei 9.430 e os casos especiais nos preços de transferência. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência, cit.*, p. 43; Pires, Adilson Rodrigues. Controle do preço de transferência e as operações de comércio exterior. In: Schoueri, Luís Eduardo; Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 2, p. 17.

¹⁰⁵ Cf. R. Quiroga Mosquera, *op. cit.*, p. 95; Amaral, Antonio Carlos Rodrigues. O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência, cit.*, p. 25.

¹⁰⁶ Cf. Rezende, Condorcet; Brigagão, Gustavo. Country surveys – Brazil. In: Rotondaro, Carmine; Riensstra, John G. *The tax treatment of transfer pricing*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1999, p. 14; Martins, Ives Gandra da Silva. Preços de transferências. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência, cit.*, p. 36.

comparativamente a tributação justa de acordo com os preços de concorrência. Luís Eduardo Schoueri observa com precisão:

Assim, se por “circunstâncias especiais” se entendesse qualquer outra razão que não a decorrente de análise comparativa (por exemplo: razões políticas, macroeconômicas, regionais ou assemelhadas), então se teria o artigo 20 por inconstitucional e, com ele, a própria Lei nº 9.430/1996; aquele pela arbitrariedade conferida ao Poder Executivo; esta, por fixar adrede margens de lucro, desviando-se do conceito constitucional de renda.¹⁰⁷

a) Contradições entre os métodos brasileiros e o princípio *arm's length*

Se a ponderação de princípios e a interpretação sistemática e teleológica não forem capazes de superar as antinomias, duas soluções serão possíveis, conforme o país tenha ou não assinado tratado de bitributação que haja positivado o princípio *arm's length* de forma contrastante: a derrogação da lei interna pelo tratado ou a prevalência da norma brasileira.

Se houver tratado internacional devidamente internalizado a solução, a nosso ver, consistirá no reconhecimento da *superioridade do acordo*, a teor do que se contém no art. 98 do Código Tributário Nacional.¹⁰⁸ O Supremo Tribunal Federal já ressaltou a superioridade do tratado internacional sobre a legislação tributária interna, ao contrário do que ocorre em outros ramos do direito.¹⁰⁹ A regra brasileira, advirta-se, não será revogada pela prevalência do tratado, mas terá a sua eficácia suspensa durante o período de vigência da norma internacional contrastante. Não cremos que se possa invocar a proteção do art. 5º, § 2º, da Constituição, como faz com habilidade Luís Eduardo Schoueri.¹¹⁰ Aquele princípio constitucional tem por objeto a defesa dos direitos fundamentais, possuindo eficácia inclusive sobre as próprias normas constitucionais que os contrariem,¹¹¹ donde resulta que possui

¹⁰⁷ *Preços de transferência no direito tributário brasileiro, cit.*, p. 72.

¹⁰⁸ Cf. Schoueri, Luís Eduardo. Preços de transferência e acordos de bitributação. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência, cit.*, p. 68; Tôres, Helene Taveira. *Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 402.

¹⁰⁹ Cf. RE nº 80.004, Ac. do Pleno, de 1º/06/1977, Rel. Min. Cunha Peixoto, RTJ 83: 809. O Prof. Celso de Albuquerque Mello (*Direito constitucional internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 344) considera esse acórdão “um verdadeiro retrocesso”, por não estender aos demais ramos do direito a prevalência dos tratados sobre a lei interna.

¹¹⁰ *Preços de transferência no direito tributário brasileiro, cit.*, p. 155.

¹¹¹ Cf. Mello, Celso A. O § 2º do art. 5º da Constituição Federal. In: Torres, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 28.

extensão muito maior que a do art. 98 do CTN, reservado às questões, como a dos preços de transferência, que não envolvam os direitos humanos.

Se não houver acordo de bitributação assinado pelo Brasil, que incorpore e positivado o princípio *arm's length*, e tendo em vista que o art. 9º do Modelo OCDE não se aplica diretamente aqui, parece-nos que prevalecerá a norma brasileira, se realmente admitir a interpretação que a considere conflitante com o princípio tributário internacional. Vimos antes que os princípios jurídicos se abrem para múltiplas possibilidades de concretização na via normativa. Nada obsta, assim, que o direito nacional adote métodos ou normas concretizadoras que o afastem das que compõem outros ordenamentos. Sabe-se que a política de preços de transferência nos Estados Unidos, por exemplo, sempre foi muito mais rígida que a de outros países. A Convenção Modelo da OCDE, que proclama o princípio *arm's length*, nada diz sobre os métodos de sua concretização. O *OECD Report*, que se transformou em *Guidelines*, estampando diversas orientações para os países filiados, mantém ainda alto grau de ambiguidade.¹¹² Os países membros da OCDE vêm adotando diferentes metodologias, que não infirmam o princípio superior, mas que deixam entrever caminhos próprios pelos Estados Unidos, Alemanha e Japão.

b) O recurso a outros métodos

Se as normas previstas na legislação brasileira forem insuficientes para concretizar o princípio *arm's length* nada obsta, a nosso ver, que se recorra a outros métodos e à combinação de alguns deles. O princípio internacional deve prevalecer ainda que não haja preços comparáveis que se abram para os métodos tradicionais. A própria Lei nº 9.430/1996 sinaliza nesse sentido, ao permitir a combinação de métodos (art. 18, § 4º) e a alteração, em circunstâncias especiais, pelo Ministro de Estado de Fazenda, dos percentuais de que tratam os arts. 18 e 19 (art. 20). No âmbito da OECD, até mesmo em virtude de “o *transfer pricing* não ser ciência exata”, admite-se o *arm's length range*, que se consubstancia em coleção de figuras capaz de concretizar com maior fidedignidade o princípio que só aproximadamente atinge as relações entre empresas independentes;¹¹³ por outro lado garante-se a liberdade

¹¹² Cf. Menck, Thomas. New approaches in the field of transfer pricing. The state of the discussion. *International Transfer Pricing Journal* 6 (3): 79, 1999.

¹¹³ OECD – *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration*, 1994, § 61: “However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable.” Cf. também Betten, Rijkele; Rotondaro, Carmine. The concept of an arm's length range. *International Transfer Pricing Journal* 5 (4): 179, 1998.

de aplicação de métodos para satisfazer o princípio *arm's length* de acordo com as diretivas gerais.¹¹⁴ No Canadá o *Income Tax Act* prevê um critério *arm's length* geral e flexível, que seja “razoável nas circunstâncias” (*reasonable in the circumstances*).¹¹⁵ Estas características dos métodos decorrem da própria abertura que informa o *arm's length principle*.

7 SUBCAPITALIZAÇÃO

7.1 Conceito

A subcapitalização (*thin capitalization*) é forma de elisão abusiva que procura pela insuficiência dos aportes de capital em favor de empresas relacionadas, ou pela distribuição dos lucros sob a forma de dividendos, e não de juros, caso em que inexistente a tributação, alcançar, artificialmente, vantagens fiscais.

O direito brasileiro não possuía regulamentação sobre o assunto.¹¹⁶

7.2 Norma específica antielisiva

Só a partir dos anos 1990 é que se introduzem no Brasil, sistematicamente, as regras específicas antielisivas, sob a influência do direito internacional tributário.¹¹⁷

A norma específica antielisiva no caso da subcapitalização teve por objetivo limitar o valor dos empréstimos e dispor a respeito dos casos de incidência de

¹¹⁴ OECD – *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration*, 1994, § 84: “Moreover, MNE groups retain the freedom to apply methods not described in this Report to establish prices provided those prices satisfy the arm's length principle in accordance with the Guidelines of this Report.”

¹¹⁵ Cf. Boidman, Nathan. Country surveys – Canada. In: Rotondaro, Carmine; Rienstra, John G. The tax treatment of transfer pricing. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1999, nº 40, p. 11: “The principle established by these rules is that there be a “reasonable amount” for international inter-company payments”; Turner, Robert. Study on transfer pricing. Toronto: Ernst & Young, www.fin.gc.ca/.

¹¹⁶ Cf. *Cahiers de Droit Fiscal International*. 1996. General Report.

¹¹⁷ Cf. Andrade, André Martins de. *A tributação universal das rendas empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 141: “A par da cláusula geral antielisiva, valem-se inúmeras jurisdições de regras especiais com a finalidade específica de coarctar determinados procedimentos que envolvem a utilização de institutos jurídicos que por sua natureza ou configuração, dariam azo à manipulação por parte das empresas que se encontram presentes em múltiplas jurisdições.

É o caso típico das regras envolvendo a sistemática dos preços de transferência já referidas no item 5.1.1. É também o caso das normas acerca dos requisitos para a capitalização de subsidiárias locais de empresas estrangeiras e acerca da utilização dos tratados de dupla tributação.”

imposto sobre os juros. Os dispositivos principais vieram pelos arts. 22 e 24 da Lei nº 9.430/1996, na redação da MP nº 472/2009 e na Lei nº 12.766/2012.¹¹⁸

¹¹⁸ “Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base em taxa determinada conforme este artigo acrescida de margem percentual a título de spread, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. (...) § 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil: I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior; II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior; III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como a sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro 1976; VII – a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta; IX – a pessoa física residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.”

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. § 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação. § 2º No caso de pessoa física residente no Brasil: § 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Inciso acrescido pela Lei nº 10.451, 10/05/2002) § 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Alterada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) I – o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito; II – o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19; III – será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19; IV – serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.”

7.3 Subcapitalização e *arm's length*

A subcapitalização deve ser examinada em conjunto com a problemática dos preços de transferência, eis que são ambas subordinadas ao princípio *arm's length*. Têm por objetivo garantir a harmonia entre as empresas relacionadas no direito internacional como se fossem elas independentes. Devem prevalecer, portanto, os princípios da razoabilidade, da livre concorrência, da isonomia e da proporcionalidade, afastada qualquer ideia de imposição de ficções jurídicas por parte dos Estados.¹¹⁹

8 JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

8.1 JCP como elisão lícita

Os juros sobre o capital próprio (JCP) se afirmam no bojo da *thin capitalization* como instrumento elisivo lícito que consiste em utilizar a figura do empréstimo para a capitalização da empresa, com o consequente pagamento de juros, e não de dividendos.¹²⁰

8.2 JCP como regra antielisiva

A elisão se transformará em abusiva quando exceder os parâmetros ou as regras previstas na norma antielisiva que passou a regular o JCP.

¹¹⁹ Cf. Tôres, Helene Taveira. Capital estrangeiro e princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 87: 33, 2002; Andrade, André Martins de; Soares, Vanessa Fernanda. O regime jurídico da subcapitalização. *Revista Fórum de Direito Tributário* 46: 29-64, 2010, esp. 37 e 47; Xavier, Alberto, *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., 2010, p. 346: "São diversas as técnicas pelas quais podem ser evitadas práticas tendentes a ampliar artificialmente as despesas relativas a juros, de modo que estes se beneficiem de tratamento fiscal eventualmente mais favorecido quando comparado com o dos lucros distribuídos. Uma primeira consiste na verificação da *razoabilidade* do montante dos juros, em face do valor de mercado, nos juros dos preços de transferência, recusando-se a dedutibilidade do 'excesso' em face do critério objetivo de um 'at arm's length interest' ou outro critério legalmente fixado. É a técnica utilizada no art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e, no direito interno, no art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996".

¹²⁰ Cf. Xavier, Alberto, *Direito tributário internacional do Brasil*, cit., 2010, p. 347: "Precisamente porque no Brasil não se verifica o pressuposto que tem levado certos países a adotarem o regime fiscal da subcapitalização – tratamento mais benéfico de juros do que de dividendos (exonerados de retenção na fonte e isentos de tributação, na pessoa jurídica brasileira receptora, ex vi do art. 10 da Lei nº 9.249/95 – e ainda porque o recurso a capitais próprios foi convenientemente estimulado com a figura dos juros sobre o capital próprio, a lei não adotou qualquer providência fiscal relativa à capitalização insuficientemente até a Medida Provisória nº 472, de 15/12/2009, convertida na Lei 12.249, de 11 de junho de 2010."

8.3 O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 e o crédito estrutural do IR

Eis as principais regras trazidas pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a respeito da incidência do imposto de renda no pagamento de juros sobre o capital próprio:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I – antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II – tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º.

(...) § 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

A olho nu se vê que os dispositivos transcritos instituíram a incidência do imposto de renda no pagamento dos JCP e garantiram ao contribuinte, *se pessoa jurídica tributada com base no lucro real*, o direito de usufruir o crédito tributário correspondente ao imposto pago. O imposto de renda retido na fonte é considerado pela lei como *antecipação do devido na declaração de rendimentos*.

A Lei nº 9.249/1995, ao permitir a compensação do IRRF, cria um *crédito estrutural* em benefício do contribuinte, que ingressou no seu patrimônio e não lhe pode ser subtraído por lei superveniente ou por interpretação administrativa.

O crédito estrutural é o que se integra à sistemática de incidência do imposto de renda e passa a constituir direito adquirido do contribuinte. O trabalho dos

americanos Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel, ao denominarem de “gasto tributário” (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países. Os economistas americanos¹²¹ distinguem entre o componente normativo, estrutural (*normative, structural component*) e o componente do gasto tributário (*tax expenditure component*) presentes no imposto de renda. Incluem-se na estrutura normativa do imposto (*the normative structure of the tax*): as regras sobre a base de cálculo e a definição de renda; o período de incidência do imposto e as exigências contábeis para a aplicação no período; a estrutura das alíquotas escolhida; aplicação do imposto às transações internacionais; procedimentos administrativos apropriados. O Congresso dos Estados Unidos reconheceu a distinção doutrinária e a incorporou sob a designação genérica de “desvio da estrutura normal do imposto” (*deviation from the normal tax structure*).

Retornando à caracterização do benefício criado pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995 como *crédito estrutural*, podem-se identificar as principais notas que o transformam em direito adquirido:

- a) compõe a estrutura normativa do IR de modo permanente;
- b) a sua alíquota e a base de cálculo são as usuais;
- c) pode ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas (art. 9º, § 6º, da Lei nº 9.249/1995), o que demonstra ter afinidades na estrutura da imposição;
- d) projeta-se também para o âmbito do direito internacional tributário.¹²²

O crédito estrutural é o oposto do *crédito-incentivo* ou das concessões legislativas que, sendo renúncias de receita, podem ser revogadas por lei ulterior e não geram direito adquirido. Bom exemplo de crédito-incentivo, no Brasil, é o do correspondente aos rendimentos segregados pelo legislador, que o Superior Tribunal de Justiça vem negando que se possam incorporar ao patrimônio do contribuinte.¹²³

¹²¹ *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 186.

¹²² Cf. Xavier, Alberto. Natureza Jurídico-tributária dos “juros sobre capital próprio” face à lei interna e aos tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 21: 10, 1997.

¹²³ Ag. Rg. Ac. nº 1.116.236, Ac. de 25/08/2009, Rel. Eliana Calmon, DJ 14/09/2009: “Tributário – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – Incidência sobre Aplicações Financeiras – Regime de Tributação em Separado – Artigos 29 e 36 da Lei 8.541/92 – Legalidade – Precedentes.

Mas nada obsta a que o crédito estrutural do IR, que constitui direito adquirido do contribuinte, venha a ser compensado com prejuízos acumulados, que, na visão do Supremo Tribunal Federal, teriam a natureza de incentivo fiscal quando referidos a exercícios anteriores.¹²⁴ O *direito adquirido* se refere, obviamente, ao *crédito estrutural garantido pela Lei nº 9.249/1995*, que poderá ser compensado com prejuízos fiscais gerados no período de apuração ou com qualquer outro crédito de imposto de renda acumulado pelo contribuinte (ex., art. 9º, § 6º, da Lei nº 9.249/1995).

8.4 Contraste com a regra do art. 9º da Lei nº 10.426/2002

Era a seguinte a redação originária do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24/04/2002:

*Art. 9º – Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430, de 27/11/1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*¹²⁵

O Parecer Normativo nº 1, de 24/09/2002 (Cosit) trouxe várias determinações sobre o dispositivo legal acima transcrito:

1. A jurisprudência das Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça está sedimentada no sentido de que o regime de tributação do imposto de renda instituído nos arts. 29 e 36 da Lei 8.541/92 para as pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras de renda fixa e em operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, a partir de 1º de janeiro de 1993, não alterou o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, uma vez tais ganhos não estão relacionados com a atividade-fim das empresas.

2. É, portanto, perfeitamente legal a tributação autônoma e isolada, ainda que tenham as empresas sofridos prejuízos, sendo vedada a compensação dos débitos tributários daí decorrentes quando da apuração do seu lucro real.”

¹²⁴ Cf. RE nº 344.994-0, Ac. do Pleno, de 25/03/2009, Rel. Min. Eros Grau, DJ 28/08/2009: “Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto de Renda. Dedução de Prejuízos Fiscais. Limitações. Artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95. Constitucionalidade. Ausência de Violação do Disposto nos Artigos 150, Inciso III, Alíneas ‘a’ e ‘b’, e 5º, XXXVI, da Constituição do Brasil.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.”

¹²⁵ Eis a redação trazida pela Lei nº 11.488/2007, vigente à data da lavratura do auto de infração: “Art. 9º – Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

- a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;
- b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

O Fisco federal deu aos dispositivos transcritos compreensão que os fez colidirem escancaradamente com o disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995. Podem até consonar com o art. 9º da Lei nº 10.426/2002, em sua charra literalidade. Mas quando se combinam o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 com o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, salta aos olhos a incoerência da interpretação.

De feito, desenvolveu-se a ideia de que a *simples falta de retenção do IR gera a possibilidade de aplicação da multa isolada, de natureza tipicamente penal*. É ver a decisão da 3ª Turma da DRS/REC:¹²⁶

Multa Isolada. Falta de Retenção do Imposto de Renda. Juros Sobre o Capital Próprio

Não efetuada a retenção pelo responsável tributário, este sujeita-se à imposição da multa de ofício isolada, ainda que já encerrado o ano-calendário, pois é a fonte pagadora que se mostra revestida na qualidade.

Tal interpretação contrasta com a possibilidade de compreensão do texto do art. 9º da Lei nº 9.249/1995. Realmente o dispositivo citado, que permite

¹²⁶ Ac. nº 11.23849, de 19/09/2008, fl. 325.

compensação dos IR sobre JCP com débitos do contribuinte, atinge também as compensações com prejuízos acumulados. Claro que não poderia haver a compensação de JCP com prejuízos acumulados se fosse exigível a retenção e o recolhimento pela própria fonte pagadora. Na realidade o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 estaria a anular o direito garantido pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995. Inaceitável a interpretação que transforme regras técnicas de recolhimento de tributos em armadilha para o sumiço de direitos do contribuinte garantidos por lei.

Impossível, em tema de responsabilidade tributária, fracionar-se o *binômio retenção/recolhimento*. O agente da retenção tem a obrigação acessória ou o dever administrativo de *reter* o IR para o ulterior *recolhimento* à Fazenda Pública, extinguindo-se aí a obrigação tributária.¹²⁷ Incabível cindir-se o instituto para exigir a *retenção sem o recolhimento ao Fisco*, aplicando-se multa isolada punitiva pelo descumprimento de deveres instrumentais. A ausência de retenção apenas interessa ao direito tributário na medida em que conduza ao não recolhimento do imposto.

Importante é que se faça o pagamento do tributo dentro do prazo e com os seus adinículos, se for o caso. A anomalia representada pela impossibilidade de retenção na fonte do IR sobre JCP, sem prejudicar direitos adquiridos do contribuinte, projeta, como consequência, o desajustamento de algumas normas técnicas complementares, com a infração de obrigações acessórias, e jamais com o descumprimento da obrigação tributária principal.

8.5 A responsabilidade tributária do agente da retenção e os direitos do substituído

Instituto tributário ainda em fase de construção é o da *retenção na fonte*. Observa Berliri que só recentemente, a partir de 1973, se estabeleceu na legislação italiana o direito à restituição das importâncias retidas na fonte; confundia-se, até

¹²⁷ A dogmática tributária vem iluminando, ao longo das últimas décadas, a estrutura da substituição ou da retenção na fonte. A. D. Giannini (*Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1948, p. 96) explica: "o substituto do imposto toma o lugar do sujeito passivo na integridade da relação tributária, assim no aspecto formal como no material; unicamente o substituto, e não o sujeito passivo é obrigado ao cumprimento dos deveres formais (apresentar a denúncia, exhibir documentos); apenas o substituto tem a obrigação, frente à Administração, de satisfazer o tributo." O Código Tributário da Alemanha define, no art. 33, o obrigado tributário (*Steuerpflichtiger*): "quem deve imposto (*wer eine Steuerschuldet*), por ele se responsabiliza (*für eine Steuhaftet*), tem de o reter e recolher por conta de terceiro (*eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat...*); Tipke/Lang (*Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 178), esclarecem: "Nenhum contribuinte (*kein Steuerschuldner*) é quem, por conta do contribuinte, retém (*einzubehalten*) e leva (*abzuführen*) ou paga (*zu entrichten*) o imposto à repartição fazendária; ele é o obrigado ao pagamento do imposto (*Entrichtungspflichtiger*)."

então, o direito à restituição por erro na retenção e por excesso, bem como não se determinava com clareza se o sujeito ativo da repetitória era o agente da retenção ou aquele que sofrera o ônus financeiro do desconto.¹²⁸

O CTN (art. 45, parágrafo único) permite expressamente que a lei atribua “à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”, obrigação que pode recair inclusive sobre os entes políticos imunes, pois a imunidade se afirma em homenagem ao contribuinte substituído.

Certa parte da doutrina – minoritária – nega-se a considerar o agente da retenção como substituto, pois o recolhimento do imposto de renda retido na fonte, constituindo mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte no confronto final feito na declaração, não resolve a obrigação tributária e, por isso, seria mero dever instrumental perante a Administração.¹²⁹

A retenção do imposto de renda na fonte é efetuada antes que se saiba se ocorrerá realmente o fato gerador do tributo, o que dependerá das ulteriores percepções de renda e do tempo futuro. Por isso mesmo na Espanha há muita perplexidade na doutrina para explicar a antecipação no caso de retenção do imposto de renda, pois, segundo Eusébio González García, “si la obligación del contribuyente no há nacido aún, nadie puede substituirle, nadie puede cumplir lo que aún no se debe”; considerando que “hay que estudiar mucho” e que “hace falta elaborar una teoría nueva”. O antigo Catedrático de Salamanca diz que constituiria argumento circular afirmar que a retenção do imposto de renda, como fazem alguns, é garantia do cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte.¹³⁰

Todo o tema da sujeição passiva tributária, assim no que toca ao contribuinte como no que concerne aos responsáveis, entre eles incluído o substituto, está governado pela ideia de *justiça fiscal*, especificamente positivada no princípio constitucional da *capacidade contributiva*.

Na substituição tributária a capacidade econômica do substituto fica resguardada pelo direito de regresso contra o substituído, para recompor a equação financeira da incidência do tributo de acordo com a sua capacidade contributiva e para se reembolsar da importância eventualmente recolhida, em nome do contribuinte, à Fazenda Pública. Há certa coincidência na doutrina brasileira em torno do direito

¹²⁸ *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1980, v. 1, p. 241.

¹²⁹ Cf., por todos, Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense, 1982, p. 238.

¹³⁰ *Sujeción pasiva y responsables tributarios. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Memorias. Cartagena; ILADT, 1995, tomo I, p. 33.

ao reembolso. Entende-se que não tem ele vera natureza tributária, sendo antes um mecanismo de direito privado para restituir os interesses à proporção justa.¹³¹ O substituto tem o poder de providenciar a retenção do numerário pertencente ao contribuinte ou de se valer do mecanismo do preço para recuperar o que lhe incumbe recolher ao Tesouro. No caso presente não chegou a haver qualquer desembolso por parte do agente da retenção e, por conseguinte, não há que se falar em preservação da sua capacidade contributiva pelo reembolso.

Mas o substituído não se afasta inteiramente da relação jurídico-tributária. Mantém direitos subjetivos como sejam as isenções e as imunidades. Se o substituto não os reivindicar, o substituído pode agir em nome próprio para proteger direitos seus e preservar a sua capacidade contributiva. Explica Amílcar de Araújo Falcão:

Diversamente, na substituição, o contribuinte é, não um simples atingido por efeitos econômicos do tributo (*Steuerträger*), mas um verdadeiro devedor (*Steuerschuldner*).

A circunstância é de máxima relevância jurídica, porque dela decorrem vários corolários.

Assim é que a atribuição do fato imponível se dará em relação ao contribuinte e, caso ocorra alguma isenção subjetiva, a incidência não poderá verificar-se.

Por outro lado, pago o tributo pelo substituto, tem este ação regressiva contra o substituído, a fim de ser reembolsado.

Enfim, tem o contribuinte, ao lado do substituto, o direito de impugnar o débito tributário.¹³²

A mesma coisa acontece com a necessidade de imputar o crédito estrutural do IR incidente sobre JCP à compensação com prejuízos acumulados. Na data do creditamento do JCP já se caracterizara o resultado negativo do exercício e se cristalizara o crédito acumulado de IR/Fonte e de antecipações do IRPJ. Não poderia o contribuinte ser obrigado, na via da substituição tributária, ao ônus do pagamento do imposto, do qual era credor. Se possuía prejuízo e crédito acumulado de IR é claro que não deveria recolher o valor desse mesmo imposto antecipadamente retido na modalidade fonte. Frustrado o direito de compensar, a retenção forçada constituiria indisfarçável *empréstimo compulsório camuflado*.

¹³¹ Cf. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 223; Justen Filho, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. São Paulo: Cesup, 1986, p. 297; Falcão, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 90.

¹³² Falcão, Amílcar de Araújo, *op. cit.*, p. 89.

Em suma, a fratura imposta pela interpretação das Leis nº 9.249/1995 e 10.426/2002 entre o *dever de retenção* e o *direito à compensação com prejuízos acumulados* conduziu a desajustamentos pontuais na aplicação da normativa arrecadatória,¹³³ com sérios reflexos sobre as exigências da praticidade e da simplificação fiscal, como passamos a examinar.

8.6 O conflito de normas

Configura-se, portanto, o conflito entre as normas do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 e do art. 9º da Lei nº 10.425/2002. Mas tal conflito é aparente.

O conflito aparente de normas, sejam elas regras ou princípios, não conduz necessariamente à *inconstitucionalidade*. Há, evidentemente, confusão entre a declaração de inconstitucionalidade, privativa do Judiciário, e o controle da legalidade e da juridicidade, que incumbem também à Administração, inclusive à Administração Judicante.¹³⁴

As normas jurídicas, que podem ser regras ou princípios,¹³⁵ se harmonizam:

- a) pela interpretação e pelo planejamento responsável, se forem regras;
- b) pela ponderação, se forem princípios jurídicos.

8.6.1 A superação do conflito aparente de regras pela interpretação

O conflito aparente de regras jurídicas pode ser superado pela hermenêutica jurídica e pelo planejamento tributário responsável e não abusivo. A interpretação jurídica bem calibrada pode eliminar as antinomias e conflitos entre as regras.¹³⁶

¹³³ Observou o já citado Eusébio González Garcia (*op. cit.*, p. 24): "La insatisfacción obedece a que se ha dividido el único elemento que hasta el presente brindaba unidad a la sujeción pasiva tributaria: la coincidencia entre hecho imponible y capacidad contributiva gravada. La ruptura de esa coincidencia tiene por fuerza que conducir a soluciones insatisfactorias o, cuando menos, discutibles."

¹³⁴ Cf. Moreira Neto, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 251.

¹³⁵ A classificação das normas jurídicas em princípios e regras, encontrada na obra de R. Alexy (*Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 85 e seguintes), ingressou com muita força no direito brasileiro e é crescentemente aceita pela doutrina – cf., por todos, Humberto Ávila (*Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37).

¹³⁶ Como salienta Perelman (*Les antinomies en droit. Essai de synthese. In: Perelman, Chaim. (Ed.). Les antinomies en droit. Bruxelles: Émile Bruylant, 1965, p. 399*), a antinomia pode desaparecer quando se adota outra interpretação. O princípio da interpretação conforme a Constituição evita o diagnóstico das antinomias, adverte R. Zippelius (*Einführung in die juristische methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1971, p. 527).

O principal argumento de interpretação do direito tributário dos nossos dias é o da harmonia entre *forma e substância*, com o repúdio ao da prevalência da forma sobre o conteúdo, que tanto defendera o positivismo formalista.¹³⁷ O combate à elisão abusiva e ao abuso de direito exige a consideração das circunstâncias econômicas que cercam o fato gerador do tributo.

Mas o argumento do equilíbrio entre forma e substância opera assim *pro fisco* como *contra fiscum*. É via de mão dupla que se orienta de acordo com as circunstâncias do caso.

Na hipótese que se examina, inverteu-se a posição do Fisco. Abandonou a tradicional defesa da prevalência da matéria sobre a forma para defender a prioridade da forma sobre a substância. O auto de infração e as demais peças do processo demonstram o escancarado formalismo da Fazenda. Não houve sonegação nem ausência de pagamento do tributo devido, mas o Fisco se apega a particularidades de forma para exigir o pagamento de multa das mais salgadas do sistema tributário brasileiro: 75% sobre o imposto já pago.

A obrigação de reter na fonte o IR correspondente ao JCP foi extraída abusivamente do art. 9º da Lei nº 10.426/2002. O débito tributário se refere, nos termos da lei, ao "caso de falta de retenção ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória". A falta de retenção, que gera a áspera multa de 75%, só pode ser aquela que conduz ao não recolhimento do tributo ou ao recolhimento fora do prazo sem o acréscimo da multa moratória. Apenas na hipótese de *inexistir o recolhimento ou o pagamento* do tributo é que se torna possível a aplicação da penalidade por sonegação ou crime contra a ordem tributária, como já vimos antes.

Em suma, o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 é lacunoso e não abrange todas as hipóteses de pagamento do IR. A compensação do IR com prejuízos acumulados anteriormente, jamais o Fisco a impugnou.

8.6.2 A superação do conflito aparente de princípios pela ponderação de interesses

Mas as antinomias de princípios nem sempre exigem a correção, pois às vezes a *contradição é aparente*, sendo sanada com a *ponderação*. A teoria da interpretação

¹³⁷ Cf., por todos, o volume 87a dos *Cahiers de Droit Fiscal International*, organizado pelo Prof. Frederich Zimmer, dedicado ao tema "Forma e Substância na Lei Tributária" (*Form and substance in tax law*. The Hague: Kluwer, 2002).

vem demonstrando, nas últimas décadas, que a aplicação dos princípios constitucionais aos casos concretos deve ser precedida da sua ponderação diante dos interesses em jogo, a fim de que se evitem as antinomias entre eles, de difícil superação no ordenamento democrático. Enquanto a aplicação das regras jurídicas se funda em argumentação binária, em que uma regra corrige ou revoga a que a contradiz, a dos princípios se baseia na *ponderação*, de tal forma que, em determinadas situações, um princípio apresenta peso menor que o de outro que se ajusta melhor ao caso, sem daí se poder concluir pela superioridade de qualquer deles.¹³⁸ Os princípios constitucionais vivem em equilíbrio e na permanente busca da harmonia.

A ponderação de interesses, relativamente ao caso que se examina, pode ser analisada através dos princípios da igualdade, simplificação, concorrência, capacidade contributiva e proibição de enriquecimento sem causa, todos em permanente equilíbrio e coimplicação.

a) Igualdade

No mundo nosso contemporâneo, com a emergência da globalização, da informática e da sociedade de risco, cresce a significação do direito tributário, que passa a necessitar de novos instrumentos para a preservação da igualdade e para a promoção, nos limites do razoável, da desigualdade entre contribuintes e atividades econômicas. As pequenas diferenças entre os contribuintes passam a ser toleradas,¹³⁹ como já disse o Supremo Tribunal Federal no caso da substituição para frente no ICMS.¹⁴⁰ Mas as desigualdades maiores devem ser controladas pelo Judiciário, ainda que apareçam no bojo de outros princípios (simplificação, concorrência etc.).

¹³⁸ Cf. Larenz, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983, p. 709; Canaris, Claus Wilhehn. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 98; Alexy, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986, p. 79: "os princípios têm diferentes pesos nos casos concretos e o princípio com peso maior (*größerem Gewicht*) prevalece". Sullivan, Kathleen M. The justices of rules and standards. *Harvard Law Review* 106 (1): 60, 1992: "Há um direito ou uma disposição estrutural, uma infração governamental ao direito ou à disposição estrutural e um interesse ou justificação do Governo para a infração. A ponderação leva em conta os princípios ou políticas afetando cada um desses componentes - quão importante é o direito, quão grave foi a infração e quão boa é a justificativa governamental"; Ávila, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72; Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 278.

¹³⁹ Cf. Huster, Stefan. *Rechte und ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker & Humblot, 1993, p. 274: "somente as desigualdades insignificantes ou bem insignificantes são justificáveis; aceitável aquela que causa prejuízo de pouca monta ou que não seja duradora nem muito considerável (*sehr erheblich*)".

¹⁴⁰ ADI nº 1.851-4, Ac. do Pleno, de 08/05/2002, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 13/12/2002: "O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.

É evidente que o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 consoa em sua generalidade com o princípio da igualdade; mas a interpretação do Fisco impôs enorme prejuízo ao contribuinte, ao dispensar-lhe tratamento desigual se comparado com os demais contribuintes do IR tributados com base no lucro real. Diz Humberto Ávila:

A Constituição ao estabelecer que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente, instituiu o dever de justificativa do tratamento desigual, não do igual, razão pela qual não são os contribuintes que devem apresentar razões de extrema importância para serem tratados da mesma forma, mas é o ente estatal que deve aduzi-las para tratá-los de forma diferente.¹⁴¹

b) Simplificação

A simplificação fiscal está em íntimo relacionamento com a tipificação.¹⁴² P. Kirchhof¹⁴³ chega a falar em "simplificação tipificadora e quantificadora" (*Vereinfachungstypisierungen und – pauschalierungen*). A simplificação depende da elaboração do tipo e do aproveitamento das suas características principais, ainda que com a perda de aspectos periféricos e não essenciais. Implica a otimização da praticidade tributária.¹⁴⁴

A Corte Constitucional alemã vem, nas últimas décadas, aprovando o processo de tipificação levado a efeito pelo legislador. Exige, entretanto, respeito ao postulado da *proporcionalidade*¹⁴⁵ e aos objetivos da praticabilidade e da simplificação fiscal. Quanto à *igualdade*, deve ser também respeitada, com a ressalva de que, nos

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação."

¹⁴¹ *Teoria da igualdade tributária, cit.*, p. 198.

¹⁴² Cf. Isensee, Josef. Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung. *StuW* 1994 (1): 10; Seer, Roman. Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung. *StuW* 1995 (2): 187.

¹⁴³ Steuergleichheit durch Steuervereinfachung. In: Fischer, Peter (Hrsj.). *Steuervereinfachung*. Köln: Otto Schmidt, 1998, p. 23.

¹⁴⁴ Cf. Tipke, K. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993, v. 3, p. 1.501; Kruse, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991, p. 49: "O direito tributário é direito de casos em massa (*Massenfallrecht*)... Por isso, deve ser praticável (*pratikabel*), expressando-se por tipificação legal e quantificação (*gesetzlichen Typisierungen und Pauschalierungen*).

¹⁴⁵ Cf. *BverfGE* 82, 185: "O legislador apreende o individual no tipo, generalizando o concreto e esmaecendo as diferenças. Ele deve se orientar fundamentalmente pela regularidade e não tomar em consideração as especificidades (*Besonderheiten*) e as singularidades (*Sonderregelungen*)."

casos em que for inevitável a desigualdade, devem ser garantidas as medidas para aliviar o prejuízo do contribuinte, inclusive com as remissões por equidade (art. 227 AO).¹⁴⁶ Mas, adverte Huster,¹⁴⁷ *proibida é apenas a tipificação que exclui grande número de casos ou um grupo considerável*. Observa Isensee que a nova posição adotada pelo Judiciário alemão, nitidamente contrária à orientação que prevalecera a partir de 1919 e durante o período do Terceiro Reich, “é consequência da contemporânea estatalidade baseada nos direitos fundamentais”.¹⁴⁸

Problema simétrico ao da tipificação é o da *quantificação*, que os alemães chamam de *Pauschalierung*, que consiste em estabelecer limites para a base de cálculo dos impostos ou para outras padronizações legais, inclusive por intermédio de estimativas ou pautas fiscais. *As barreiras quantificadoras podem resvalar para a arbitrariedade, se não forem dosadas pelo Legislativo*.¹⁴⁹ Sendo também mecanismo de simplificação fiscal, devem ser aplicadas segundo a proporcionalidade e a ponderação. Qual deve ser o limite mínimo isento do imposto de renda? Ninguém sabe exatamente; só a lei poderia fixá-lo.

No direito tributário brasileiro a tipificação e a quantificação têm encontrado o seu maior desenvolvimento nas temáticas da substituição tributária, do “Simples”, da seletividade do IPI e da graduação dos riscos fiscais das contribuições sociais.

É claro que o sistema do Simples, como qualquer outra tipificação legal, abrange a quase totalidade do universo a que se destina, mas nele alguns casos periféricos e não essenciais são incompatíveis com a igualdade almejada pela simplificação, mas devem ser tolerados. Quando, todavia, os casos de incoerência, incompatibilidade e desigualdade se avolumam, em quantidade ou qualidade, a tipificação perde a sua razoabilidade, passa a ser discriminatória e se torna, por conseguinte, inconstitucional.

A *técnica da retenção na fonte* tem por objetivo a *praticidade e a simplificação fiscal*. Mas só pode ser adotada no limite em que facilite o trabalho fiscalizador e

¹⁴⁶ Cf. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., v. 1, 2. ed., p. 349 e seguintes.

¹⁴⁷ *Recht und ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker & Humblot, 1993, p. 276.

¹⁴⁸ *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 51.

¹⁴⁹ Cf. Arndt, Hans-Wolfgang. Gleichheit in Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 9: 790, 1988: “À semelhança da tipificação, traz a quantificação do tributo (*eine pauschale Besteuerung*) desigualdade consigo”; Kruse, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991, p. 49: “A tipificação legal e a quantificação (*gesetzliche Typisierungen und Pauschalierungen*) podem ferir o princípio da igualdade quando na prática autorizam que alguns grupos de contribuintes sejam tributados de modo mais gravoso que outros.”

não aumente custos nem prejudique significativamente o contribuinte. Na hipótese em exame, a Lei nº 10.526/2002 deve ter a sua interpretação redirecionada, a fim de se compatibilizar com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 e com os princípios da praticidade e da simplificação. Para facilitar a arrecadação da receita pública mediante retenção na fonte não pode a lei prejudicar a fruição de créditos estruturais do IR.

c) Concorrência

A proteção da concorrência torna-se, nesta fase de globalização econômica e de massificação da fiscalidade, um dos mais sensíveis princípios da tributação.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, acrescentou um novo artigo à Constituição Federal, dispondo sobre a matéria:

Art. 146-a – Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A proteção da concorrência na Constituição Tributária é mera especificação do princípio geral estampado na Constituição Econômica:

Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV – livre concorrência

(...)

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham a sua sede e administração no País.

Ao Estado Fiscal incumbe não apenas se manter neutro frente à concorrência, senão que lhe compete também promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças do mercado. P. Kirchhof anota que o legislador exerce uma função “formativa da igualdade” (*gestaltenden Gleichheit*), determinando o ponto de partida da comparação e influenciando a força concorrencial dos empreendedores.¹⁵⁰

¹⁵⁰ *Steuergleichheit durch Steuervereinfachung*. In: Fischer, Peter (Ed.). *Steuervereinfachung*. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft 21:19, 1998.

Johanna Hey propõe que se prestigie o princípio da “capacidade de concorrência” (*Wettbewerbsfähigkeit*), mais importante que o da “capacidade contributiva” (*Leistungsfähigkeit*) e inconfundível com o de “neutralidade da concorrência” (*Wettbewerbsneutralität*).¹⁵¹

A transformação da retenção como antecipação em retenção exclusiva na fonte, em que afinal consiste a interpretação dada pela Fazenda ao art. 9º da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 9º da Lei nº 10.426/2002, prejudica sensivelmente os contribuintes, por afetar-lhe as condições de concorrência frente às outras empresas que pagam o IR com base no lucro real. Há ofensa à juridicidade tributária, suscetível de controle judicial ou administrativo.

d) Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva também restaria violado com uma tal interpretação do art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

Tanto na Alemanha¹⁵² como nos Estados Unidos,¹⁵³ chegou-se à convicção de que o conceito econômico de renda não se deixava juridicizar plenamente, pela necessidade de se recorrer a princípios éticos e jurídicos, como o da *capacidade contributiva*, e de se pesquisar minuciosamente sobre custos e despesas, a fim de possibilitar que a base de cálculo do tributo coincidissem com o núcleo do fato gerador.

A interpretação dada acabaria por afetar a *mensuração da renda no mercado*, prejudicando visivelmente a capacidade contributiva do contribuinte. Impedir, por interpretação formalista, a fruição de créditos estruturais do IR implicaria modificar as pré-condições econômicas para a produção da renda tributável.

e) Proibição de enriquecimento sem causa

A interpretação do art. 9º da Lei nº 9.426/2002, adotada, conduziria ainda ao enriquecimento sem causa da Fazenda.

¹⁵¹ Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien in Binnenmarkt? *Steuer und Wirtschaft* 4: 323, 2005.

¹⁵² Cf. Tipke, Klaus; Lang, Joachim. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 2010, p. 245: “Nem a teoria da fonte (*Quellentheorie*) nem a teoria do acréscimo de capital líquido (*Reinvermogenszugangstheorie*) puderam se afirmar como conceito dogmático-jurídico para todas as espécies de entradas.”

¹⁵³ Cf. Surrey, Stanley e McDaniel, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 187: “There is no equivalent legal definition of income”; Rosen, Harvey S. *Public finance*. Boston: McGraw-Hill, 1999, p. 342.

O imposto de renda retido na fonte referente ao JCP, quando se trata de beneficiário pessoa jurídica que apura o tributo com base no lucro real, é compensado com outros débitos do contribuinte. Tornada obrigatória a retenção e o recolhimento nos casos de contribuinte com prejuízos acumulados, criar-se-ia situação anômala equiparável à *tributação exclusiva na fonte*, com indisfarçável enriquecimento sem causa da Fazenda e empobrecimento injusto do contribuinte.

A proibição de enriquecimento sem causa é princípio jurídico sensível, plenamente aplicável ao direito tributário.

9 PARAÍÇOS FISCAIS, SIGILO E TROCA DE INFORMAÇÕES

9.1 A ideologia dos paraísos fiscais

A problemática do *sigilo bancário* sofre a influência da questão do *sigilo fiscal* (ex., arts. 5º e 6º da LC nº 105/2001). Mas os dois problemas são distintos. O *sigilo bancário* protege o cidadão contra a divulgação de dados seus que se encontram em poder de instituições financeiras públicas ou privadas. O *sigilo fiscal* é o que ampara o contribuinte contra a divulgação de informação sobre a sua situação financeira ou econômica por parte de qualquer funcionário do Fisco. As duas espécies de sigilo se encontram em crescente interação.

O denominador comum na temática dos sigilos bancário e fiscal é – principalmente até a grande crise financeira internacional de 2008 – o *combate à evasão fiscal*, que se fazia livremente por parte dos países desenvolvidos, sempre tolerantes com os lucros produzidos no capitalismo exacerbado, ainda que de forma delituo-sa. Mas, com a grave crise de 2008, fundada sobretudo nas falhas regulatórias do Estado da Sociedade de Risco, modificou-se o enfoque, passando a ênfase ao combate à *elisão fiscal abusiva*, que se consubstancia em figuras como as dos *paraísos fiscais*, *lavagem de dinheiro*, *derivativos sem conteúdo econômico* etc.,¹⁵⁴ resultantes do abuso de direito na manipulação da forma sobre a substância.¹⁵⁵

¹⁵⁴ OECD. Overview of the OECD'S Work on Contering International Tax Evasion. A Background Information Brief. December 2009: “Desde o início de 2009, a evasão fiscal internacional para a adoção de *standard* tributário cresceu muito na agenda política, refletindo os escândalos recentes que afetaram os países em todo o mundo e evidenciando que a crise financeira global apoiava-se geralmente nos centros financeiros, como constatou o G.20 na sua reunião de abril de 2009.”

¹⁵⁵ Cf. Cooper, Graene S. *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 13 e seguintes; Zimmer, Frederick. *Form and substance in tax law*. The Hague: Kluwer, 2002. V. 87a dos *Cahiers de Droit Fiscal International*.

O combate à elisão fiscal originada dos sigilos bancário e fiscal se apoia nos princípios da transparência e da proteção da concorrência.

9.2 Normas antissigilo bancário

No Brasil a doutrina e a jurisprudência vinham fechando a possibilidade de desvendamento do segredo bancário pela própria autoridade fiscalizadora. Qualquer necessidade de conhecimento das transações bancárias do contribuinte só poderia ser suprida pelo juiz, conforme fixara o Superior Tribunal de Justiça ao interpretar restritivamente o art. 38, § 5º, da Lei nº 4.595/1964.¹⁵⁶ A doutrina, muita vez, radica o sigilo bancário no art. 5º, inciso XII, da Constituição, que declara ser inviolável o sigilo de dados; a interpretação não se sustenta pelo fato de a CF, naquele inciso, apenas autorizar o levantamento do sigilo no caso das comunicações telefônicas, o que inviabilizaria toda a disciplina infraconstitucional do sigilo bancário.¹⁵⁷ O Supremo Tribunal Federal vincula o segredo bancário ao *direito à intimidade* proclamado no art. 5º, inciso X, da CF, porém reconhece que não é direito absoluto, podendo ser excepcionado pela lei.¹⁵⁸

Mas a Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, veio autorizar a abertura do sigilo bancário em assuntos fiscais a pedido da Administração.¹⁵⁹ A Lei nº 10.174,

¹⁵⁶ REsp nº 37.566-5-RS, Ac. da 1ª Turma, de 02/02/1994, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 28/03/1994 (RDA 197: 174): "Tributário. Sigilo bancário. Quebra com base em procedimento administrativo-fiscal. Impossibilidade. O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (art. 5º, inciso X). Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente à movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender às demais solicitações de informações encaminhadas pelo Fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. Apenas o Poder Judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matérias arroladas em lei. Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, § 5º, da Lei nº 4.595/64 e 197, inciso II e 1º do CTN. Recurso improvido, sem discrepância."

¹⁵⁷ Cf., por todos: Martins, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas tributárias. Nova Série, nº 6, São Paulo: CEU – Revista dos Tribunais, 2000, p. 65.

¹⁵⁸ RE nº 219.780, Ac. da 2ª T., de 13/04/1999, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10/09/1999: "Constitucional. Sigilo Bancário: Quebra. Administradora de Cartões de Crédito. CF, art. 5º, X. I. – Se é certo que o sigilo bancário, que é espécie de direito à privacidade, que a Constituição protege art. 5º, X não é um direito absoluto, que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da Justiça, certo é, também, que ele há de ceder na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade. No caso, a questão foi posta, pela recorrente, sob o ponto de vista puramente constitucional, certo, entretanto, que a disposição constitucional é garantidora do direito, estando as exceções na norma infraconstitucional. II. – R.E. não conhecido."

¹⁵⁹ Art. 6º: "As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras,

de 9/01/2001, por seu turno, confirmando a orientação traçada pela Lei nº 9.311, de 1996, autorizou o levantamento do sigilo nos casos de discrepâncias entre o pagamento da CPMF e do IR. O importante, no caso brasileiro, a exemplo do que já acontece no direito de outros povos, é que o sigilo possa ser desvendado pela própria autoridade administrativa indicada na lei, o que permitiria a agilização do processo e a eficácia da fiscalização. De notar que não se advoga aqui a extensão da ação administrativa para o rastreamento generalizado das situações bancárias dos contribuintes, mas a sua limitação aos casos sob suspeita de sonegação e que sejam objeto de procedimento administrativo. Inexiste razão para se manter o tabu do sigilo bancário e sua elevação a direito da liberdade; o princípio constitucional da intimidade cede o lugar a outros princípios constitucionais, nomeadamente os da concorrência e da eficiência, no jogo de ponderação de interesses governado pela transparência fiscal.

É bem verdade que após o advento da LC nº 105/2001 e da legislação específica, alterou-se significativamente a jurisprudência. O STJ, ao julgar o REsp nº 687.193,¹⁶⁰ decidiu:

inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente." O dispositivo transcrito foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

¹⁶⁰ Ac. da 2ª Turma, de 06/12/2005, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 19/12/2005, RDDT 126: 240, 2006. No mesmo sentido: "Embargos de Divergência em REsp 608.253-RS, Ac. da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, de 09/08/2006, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJU 04/09/2006, RDDT 134: 236, 2006: Direito Tributário. Sigilo Bancário. LC 105/2001 e Lei 10.174/2001. Uso de Dados de Movimentações Financeiras pelas Autoridades Fazendárias. Possibilidade. Condições. Aplicação Imediata. Precedentes.

1. A Lei 9.311/96 ampliou as hipóteses de prestação de informações bancárias (até então restritas – art. 38 da Lei 4.595/64; art. 197, II, do CTN; art. 8º da Lei 8.021/90), permitindo sua utilização pelo Fisco para fins de tributação, fiscalização e arrecadação da CPMF (art. 11), bem como para instauração de procedimentos fiscalizatórios relativos a qualquer outro tributo (art. 11, § 3º, com a redação da Lei 10.174/2001).

2. Também a Lei Complementar 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras" (arts. 5º e 6º).

3. Está assentado na jurisprudência do STJ que 'a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência' e que 'inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal' (REps 685.708/ES, 1ª T., Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005. No mesmo sentido: REsp 628.116/PR, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ de 03/10/2005; AgRg no REsp 669.157/PE, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJ de 1º/07/2005; REsp 691.601/SC, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento."

Administrativo e Tributário – Quebra de sigilo bancário – Lei Complementar 105/2001 – Desnecessidade de autorização judicial.

1. Doutrina e jurisprudência, sob a égide da CF 88, proclamavam ser o sigilo bancário corolário do princípio constitucional da privacidade (inciso XXXVI do art. 5º), com a possibilidade de quebra por autorização judicial, como previsto em lei (art. 38 da Lei 4.595/96).

2. Mudança de orientação, com o advento da LC 105/2001, que determinou a possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade fiscal, independentemente de autorização do juiz, coadjuvada pela Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, alterada pela Lei 10.174/2001, para possibilitar aplicação retroativa.

Em inúmeros outros casos o STJ procedeu à ponderação de bens, para excluir da proteção do sigilo apenas as situações ligadas ao interesse público da Fazenda Pública, inconfundível com o objetivo meramente arrecadatório.¹⁶¹

Tudo indicava que o STF começava a aderir à tese da legitimidade do desvendamento do sigilo bancário pela própria Administração. Em julgamento de ADIns propostas contra a LC nº 105/2001 e a Lei nº 10.174, de 2001, os Ministros do Supremo estavam votando majoritariamente pela constitucionalidade daquelas leis (5x3). Mas, afinal, votaram pela inconstitucionalidade.¹⁶²

¹⁶¹ Cf. REsp nº 306.570, Ac. da 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 18/02/2002: “O contribuinte ou o titular de conta bancária tem o direito à privacidade em relação aos seus dados pessoais, além do que não cabe ao judiciário substituir a parte autora nas diligências que lhe são cabíveis para demandar em juízo”; Ag no REsp nº 664.522, Ac. da 1ª Turma, de 15/12/2005, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 13/02/2006, RDTT 127: 224, 2006: “Processual Civil. Tributário. Agravo Regimental. Execução Fiscal. Sigilo Bancário. 1. A quebra do sigilo bancário em execução fiscal pressupõe que a Fazenda credora tenha esgotado todos os meios de obtenção de informações sobre a existência de bens do devedor e que as diligências restaram infrutíferas, porquanto é assente na Corte que o juiz da execução fiscal só deve deferir pedido de expedição de ofício à Receita Federal e ao Bacen após o exequente comprovar não ter logrado êxito em suas tentativas de obter as informações sobre o executado e seus bens. 2. (...) 3. *In casu*, a despeito de a Fazenda Nacional defender o envio de esforços no sentido de localizar bens para fazer face ao crédito tributário, o juízo singular e acórdão recorrido entenderam inexistirem provas a este respeito.” Agravo Regimental no Inquérito nº 2001/0060030-7, Ac. da Corte Especial de 24/06/2002, Rel. Min. Fernando Gonçalves, DJ 12/08/2002: “Não representa violação à privacidade ou à intimidade da pessoa, indiciada em inquérito, o pedido judicial de intervenção do Banco Central do Brasil na operacionalização de quebra de sigilo bancário, medida anteriormente concedida e referendada pela Corte Especial, em sede de agravo regimental. Não se promove nenhuma devassa e nem vai se permitir que a pratique o Banco Central do Brasil, cuja função no caso será apenas de mero auxiliar, obrigado quanto ao sigilo das informações recebidas, que não poderão ser utilizadas nem para seu próprio uso, pois, ‘aquilo que se fala ‘em reserva’ a uma pessoa, esta não pode repetir nem mesmo a quem lhe pediu reserva’. No manejo e utilização dos dados haverá sempre a interveniência e o controle judiciais.”

¹⁶² RE nº 389.808, Ac. do Pleno, de 15/12/2010, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 10/05/2011: “Sigilo de Dados Bancários – Receita Federal. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.”

É importante observar que o desvendamento do sigilo bancário implica a transferência do ônus da proteção ao segredo. As autoridades fiscais e até as comissões de inquérito tornam-se responsáveis pela guarda de informações sigilosas do contribuinte.¹⁶³ No direito estrangeiro o sigilo bancário frente às questões fiscais perdeu muito do seu *status* na década de 1990. Aliás, nos Estados Unidos a matéria jamais foi alçada a direito fundamental e a Administração Fiscal sempre teve a possibilidade de ampla investigação. Na Alemanha o sigilo bancário não é protegido nem pela Constituição nem pelas leis ordinárias; a abertura da conta pode ser pedida pelas autoridades fiscais no exercício de atividade fiscalizadora regular, nos procedimentos de investigação e nos procedimentos criminais;¹⁶⁴ a proteção judicial se exerce pela aplicação dos princípios constitucionais relacionados com os direitos fundamentais. Na Áustria o art. 38 da Lei Bancária prevê o levantamento do segredo no caso de razoável suspeita de lavagem de dinheiro ou de pedido de autoridade administrativa nos casos de violações fiscais. Na Itália havia o tabu do segredo bancário, que aos poucos começou a ser desmitificado diante da necessidade de acertar o passo com as outras nações da União Europeia e da pressão da opinião pública contra o crescimento da evasão fiscal; as Leis nº 825/1971 e 516/1982 adotaram as primeiras providências; posteriormente, a Lei nº 413, de 30/12/1991, e a decisão da Corte Constitucional de 18/02/1992, que proclamou não ser o segredo bancário um fim em si mesmo, pelo que não poderia representar um obstáculo às investigações sobre as violações tributárias, permitiram que a abertura do sigilo fosse requerida pelas seguintes repartições e autoridades: departamentos de fiscalização do IVA; departamentos do Ministério das Finanças; guarda de Finanças; inspetores centrais; comissões tributárias regionais e provinciais. Na França reconhece-se a possibilidade de desvendamento do sigilo bancário no interesse da Administração, o que compreende as comunicações sobre a transferência de fundos ao estrangeiro ou vindos do exterior, mas não as informações sobre os “dossiers” da clientela.¹⁶⁵

¹⁶³ Mandado de Segurança nº 23.452-RJ, Ac. do Tribunal Pleno, de 16/09/1999, Rel. Min. Celso de Mello, www.stf.jus.br: “Com a transmissão das informações pertinentes aos dados reservados, transmite-se à Comissão Parlamentar de Inquérito – enquanto depositária desses elementos informativos –, a nota de confidencialidade relativa aos registros sigilosos. Constitui conduta altamente censurável – com todas as consequências jurídicas (inclusive aquelas de ordem penal) que dela possam resultar – a transgressão, por qualquer membro de uma Comissão Parlamentar de Inquérito, do dever jurídico de respeitar e de preservar o sigilo concernente aos dados a ela transmitidos.”

¹⁶⁴ Cf. Oppenhoff, Michael. Germany – the legal framework concerning bank secrecy, money laundering and insider trading. *World Reports IX* (1), abr. 1997 – www.hg.org. Beltrame, Pierre. Les pouvoirs d’investigation de l’administration fiscale et le secret bancaire en Allemagne. *Revue Française de Finances Publiques* 72: 123-132, 2000.

¹⁶⁵ Néel, Brigitte. Le secret bancaire face aux exigences fiscales e douanières. *Revue Française de Finances Publiques* 72: 19, 2000.

Em publicação sobre o problema do sigilo bancário por motivos fiscais,¹⁶⁶ o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE concluiu em seu informe que quase todos os países filiados àquele organismo “autorizam a administração tributária a acessar a informação bancária como exceção à norma geral ou à lei geral que estabelece a confidencialidade da informação bancária”. Em alguns poucos países este acesso está limitado aos casos de procedimentos penais ou fraudes fiscais. Há várias formas segundo o informe da OCDE, para a obtenção de informações:¹⁶⁷

- a) declaração automática de certos tipos de informação por parte do banco;
- b) certos países (França, Hungria, Coreia, Noruega e Espanha) têm bancos de dados interligados com informações bancárias;
- c) solicitação direta da Administração tributária ao banco sobre a situação fiscal de um contribuinte nos casos de delitos fiscais com caráter penal;
- d) vários países (Austrália, República Checa, Dinamarca, Finlândia, França, Itália, Noruega, Nova Zelândia, Espanha e Turquia) podem obter informações bancárias sem limite algum; outros têm que utilizar procedimentos concretos como um requerimento (Canadá), uma citação por via administrativa (Estados Unidos) ou a autorização de um comissário independente (Reino Unido), sendo que em Portugal é necessário procedimento penal em curso e mandado de um tribunal;
- e) a Administração tributária de alguns países está capacitada em certas situações a confiscar documentos bancários ou a entrar em sucursais para examinar diretamente os registros;
- f) a maior parte dos países membros pode obter informação bancária sobre uma pessoa livre de suspeitas, mas que tenha tido transações econômicas com outra pessoa sob suspeita de fraude fiscal; além disso, quase todos os países membros podem obter informação bancária sobre um membro da família da pessoa sobre a qual versa a demanda.

Com a crise financeira mundial de 2008 tornou-se dramática a influência das questões de finanças públicas sobre o sigilo bancário e os paraísos fiscais. A correspondente Deborah Berlinck subscreve a seguinte notícia:

O que está em jogo não é pouco. Estima-se que os paraísos fiscais movimentem US\$ 11,5 trilhões. Com a crise, governos passaram a apoiar o cerco a esses países, de olho no aumento de suas receitas. A pressão é grande. O caso mais emblemático dessa mudança é a Suíça. Uma violenta queda de braço com as autoridades

¹⁶⁶ *Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales*. Paris: OCDE, 2000.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 36 e 37.

americanas levou o maior banco da Suíça – o UBS – a concordar esta semana a entregar os nomes de 4.450 clientes americanos suspeitos de evasão fiscal. Um duro golpe contra o segredo bancário suíço, que já vinha se erodindo nos últimos anos, sob pressão dos EUA.¹⁶⁸

De modo que a recepção das normas antissigilo bancário, sob a inspiração do princípio da transparência, vem acertar o passo do direito tributário brasileiro com o das nações mais adiantadas.

9.3 Sigilo fiscal

O sigilo fiscal no Brasil foi regulado pelo art. 198 do CTN, posteriormente alterado e ampliado pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

¹⁶⁸ *O Globo*, 23/08/2009, p. 37.

9.4 A troca internacional de informações

O art. 199 do CTN, com os acréscimos da Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, autoriza as informações mútuas entre as Fazendas da União, Estados e Municípios e a permuta de informações com Estados estrangeiros:

Art. 199 (...) Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (AC)

A troca de informações entre os países, fruto do *princípio da transparência*, tornou-se instrumento de grande importância nos últimos anos, diante da nova realidade da globalização econômica e da abertura para o direito cosmopolita. Seus objetivos principais são o combate aos paraísos fiscais e ao segredo bancário. Explica Alberto Xavier:

“Troca” alude, isso sim, ao caráter bilateral dos acordos que preveem esse tipo de assistência administrativa, no sentido de que idêntica obrigação de auxílio assiste a ambos os Estados, em idênticas circunstâncias, e não apenas a um deles, mas sem que as prestações de auxílio, individualmente consideradas, tenham uma contrapartida onerosa ou sinalagmática.¹⁶⁹

A legislação brasileira nos últimos anos vem procurando se precaver contra os paraísos fiscais, fonte de grande evasão fiscal montada na tributação favorecida e de ocultação de resultados tributáveis. Recentemente algumas normas jurídicas federais passam a definir o paraíso fiscal também em função da *opacidade* da sua conduta e do fechamento à troca de informações. Assim é que o art. 24 da Lei nº 11.727, de 23/06/2008, modificou o art. 24 da Lei nº 9.430/1996, introduzindo-lhe o § 4º¹⁷⁰ e acrescentando-lhe o art. 24-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.¹⁷¹ Explica, a propósito, Heleno Tôrres:

¹⁶⁹ Troca internacional de informações: as novas tendências. In: Rocha, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009, v. 13, p. 10.

¹⁷⁰ “§ 4º – Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permite o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.”

¹⁷¹ “Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

Como se depreende, o conceito atual de “países com tributação favorecida” compreende países que garantem o sigilo societário e a confidencialidade do beneficiário efetivo dos rendimentos, bem como aqueles que se recusam a cooperar com as autoridades fiscais de outros Estados e que concedem vantagens específicas para investimentos de não residentes, sem condicioná-los ao exercício de atividade econômica.¹⁷²

No plano cosmopolita destaca-se o trabalho da OCDE, que acaba por influenciar até a conduta de países que não são a ela filiados, como o Brasil.¹⁷³ O novo art. 26 da Convenção Modelo da OCDE dispõe sobre a troca de informações.¹⁷⁴ Outros documentos importantes da OCDE são a proposta para a adoção de modelos de transparência e cooperação fiscal¹⁷⁵ e a reformulação da *black list* dos países não cooperativos.¹⁷⁶

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

- a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência.

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permite acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”

¹⁷² Operações com países de tributação favorecida – algumas reflexões. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009, v. 13, p. 179.

¹⁷³ Cf. Rocha, Sérgio André. Apontamentos sobre a troca de informações nas convenções para evitar a dupla tributação da renda. *RDDT* 181: 143-152, 2010.

¹⁷⁴ É o seguinte o texto do art. 26 da Convenção Modelo da OCDE, no original inglês:

“Article 26

Exchange of information

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeable relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation there under is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.”

¹⁷⁵ www.oecd.org/dataoecd/23/13/42469606.

¹⁷⁶ www.oecd.org.

Evasão fiscal

1 INTRODUÇÃO

Já vimos, no capítulo I, item I, da parte I, que o tema evasão fiscal é ambíguo: a) pode significar a pura economia do imposto, por ausência do fato gerador, como ocorre no caso em que o contribuinte deixa de fumar para não pagar tributo; b) ou pode ter o sentido de evasão ilícita (*tax evasion*), que constitui também crime contra a ordem tributária, como acontece, entre outras, nos casos de simulação, sonegação e fraude contra a lei.

2 A SIMULAÇÃO

O que caracteriza a simulação, na sua vertente de simulação relativa, é que implica a *dissimulação*, o fingimento ou a manipulação dos fatos praticados. Opera no plano do fato gerador concreto, e não do fato gerador abstrato ou hipótese de incidência.

A teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Era ponto de vista teórico, que se não positivava no direito civil brasileiro, o

qual cuidava simplesmente da simulação (art. 102 do Código Civil de 1916). Agora, com o CC de 2002, a matéria aparece claramente disciplinada:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Os civilistas brasileiros concordam na análise dos pressupostos da simulação relativa.¹

A teoria da simulação do direito civil é a mesma que informa o direito tributário, até mesmo em razão do princípio da unidade do direito.² Ainda mais quando se considera que o Código Civil de 2002 adota novas ideias no plano da eticidade, que o aproximam das modificações introduzidas ultimamente no CTN (LC nº 104/2001 e 105/2001).

Os tributaristas, no Brasil e em outros países, sempre caminharam de passo certo com os civilistas na temática da simulação.

Sampaio Dória dissertava:³

¹ Cf. Tepedino, Gustavo; Barboza, Heloisa; Moraes, Maria Celina Bodin de. *Código civil interpretado conforme a Constituição da República. Parte geral e obrigações*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, v. 1, p. 313: "A simulação relativa, também denominada dissimulação, é a que contém dois atos jurídicos, quais sejam: o negócio simulado que esconde ou camufla outro negócio, que é o dissimulado, a verdadeira intenção das partes. É então da simulação relativa que fala o dispositivo em tela, referindo-se à preservação do negócio dissimulado, se válido na substância e forma"; Monteiro, Washington de Barros. *Curso de direito civil. Parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 209 e seguintes: "Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não-real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas em ambas, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara"; Moreira Alves, José Carlos. Conferência inaugural do XXVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva. *O princípio da não-cumulatividade. Pesquisas tributárias – Nova Série – 10*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Revista dos Tribunais, 2004, p. 15: "E isso porque a simulação, como sempre se considerou, apresentava, e apresenta, duas modalidades: uma simulação absoluta, em que o que se quer é apenas criar a aparência, e a simulação relativa, em que, por meio de uma aparência, que é caracterizada pelo negócio simulado, se dissimula o negócio real."

² Vide p. 22.

³ *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 65.

A simulação é *absoluta* quando não se quer *nenhum* negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretenda venda ou constituir qualquer outra relação jurídica). E *relativa*, se se deseja negócio diferente do pactuado (venda ocultando doação), se o sujeito é diferente do que integra a relação aparente (dou a A para encobrir doação a B), ou se qualquer outro elemento da relação é falso/preço). Existirá aí, então, um negócio *verdadeiro* (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contradecaração, e a ele sobreposto, escondendo-o, o negócio aparente.

No direito argentino encontra-se a mesma estrutura da simulação relativa. Na palavra de Rodolfo R. Spisso:⁴

Simulación de la Natureza del Acto. Comienza el art. 955 del Cód. Civil refiriéndose a la simulación que 'encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro'. Así, el caso de una donación que se encubre bajo la apariencia de una compraventa. El negocio simulado es la liberalidad realizada por el titular de dominio que se vale de un negocio simulado para realizar el fin práctico buscado por los otorgantes y que simultáneamente evita la aplicación de las disposiciones legales que corresponden al negocio disimulado.

No direito alemão Tipke/Kruse fazem arguta observação:⁵

Inexiste simulação quando se obtém com o negócio jurídico uma finalidade determinada e economicamente razoável.

3 SIMULAÇÃO E ELISÃO ABUSIVA

O art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC nº 104, de 2001, recepcionou o modelo francês de norma antielisiva. O Código Civil de 2002, por seu turno, proclamou a ilicitude do abuso de direito no art. 187.

A *dissimulação* prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN refere-se à *hipótese de incidência* ou ao *fato gerador abstrato*, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação.

⁴ Fraude de ley, abuso de las formas y simulación. In: Casás, José Oswaldo (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004, p. 248.

⁵ *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Kommentar. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1999, art. 41, nota marginal 68: "Wird mit dem Geschäft ein bestimmter, wirtschaftlich vernünftiger Zweck verfolgt, so ist es kein Scheingeschäft."

O direito brasileiro, diante de vários modelos estrangeiros de melhor qualidade, preferiu recepcionar a solução francesa.

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à *dissimulação do fato gerador abstrato* e não à *dissimulação do fato gerador concreto*. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) é *dissimulador* da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão abusiva, na qual há desencontro entre forma e substância e entre *intentio juris* e *intentio facti*.

No direito alemão a elisão se chama “*Steuerumgehung*”, que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke⁶ explica que para se caracterizar a elisão: “Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária.”

A cláusula geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, nada tem que ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota etc.), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera, portanto, no plano da *mens legis*, evitando que se distorça o sentido da lei para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado.⁷

4 AS DIFERENÇAS ENTRE SIMULAÇÃO E ABUSO DE DIREITO

O problema fundamental a se examinar é o da distinção entre a simulação e o abuso de direito, neste compreendidas as suas diversas espécies (fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma, dissimulação do fato gerador abstrato etc.). Entre parênteses: registre-se que a diferença entre elisão lícita e elisão ilícita ou abusiva⁸ não interessa ao desenvolvimento do assunto aqui.

A distinção básica, como já vimos, consiste em que, na simulação, o fato ou não existiu (ex., compra e venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era

⁶ *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993, p. 1.342: “Es muss ein Steuergesetz umgangen werden. § 42 AO spricht von Umgehung “des Steuergesetzes”.

⁷ Vide p. 49 e seguintes.

⁸ Vide p. 7 e seguintes.

verdadeiro (ex., compra e venda por baixo preço, que é doação). No primeiro caso ocorre a simulação absoluta; no outro, a simulação relativa.

Já na elisão o *fingimento* não se dá com relação ao *fato concreto*, mas com referência ao *fato gerador abstrato* definido na lei, que é distorcido na subsunção. Tipke observa: “Fingida é apenas a forma jurídica correspondente, não o fato econômico.”⁹

Em outras palavras, na elisão abusiva, em qualquer das suas manifestações (fraude à lei, dissimulação do fato gerador abstrato, ausência de propósito mercantil) pretende o contribuinte fazer prevalecer a forma jurídica sobre a substância, enquanto na simulação procura revestir o conteúdo fático com o *nomen juris* ou a forma jurídica inadequados.¹⁰ Mas tanto na simulação quanto na elisão abusiva há o desencontro entre forma e substância jurídica.¹¹

Outra distinção importante consiste em que no abuso de direito e na elisão abusiva o fato gerador concreto é lícito, embora a consequência jurídica constitua *ilícito atípico*, enquanto na simulação ocorre o contrário: a ilicitude e a falsidade dos meios produz a ilicitude penal.

Mas ainda há diferenças relevantes a considerar: na simulação e na fraude contra a lei¹² o fingimento e a manipulação acontecem após a ocorrência do fato gerador, enquanto na elisão abusiva e na fraude à lei a desinterpretação é anterior;¹³ naquelas discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato, ao passo que na elisão a controvérsia gira em torno da questão de direito; consequentemente, naquelas a prova é o seu ponto nevrálgico e incumbe ao Fisco produzi-la, ao contrário da elisão abusiva, na qual não se abre a instância da prova; na simulação

⁹ *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1.344: “Fingiert wird... nur die angemessene Rechtsgestaltung, nicht der wirtschaftliche Sachverhalt.” Observa Herrera Molina, P. Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria. *Revista de Direito Tributário* 73: 67: “Mediante el fraude de ley se realiza verdaderamente el acto o negocio jurídico manifestado por los interesados – lo que diferencia esta figura de la simulación – aunque con una finalidad atípica y artificiosa.”

¹⁰ Cf. Zimmer, Frederik. Form and substance in tax law. *General Report. Cahiers de Droit Fiscal International* 87a: 30, 2002; Rosembuj, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 233.

¹¹ Os autores que defendem a plena licitude da elisão discordam deste ponto – Cf., por todos, Sampaio Dória, Antonio Roberto. *Evasão e elisão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky/Ibet, 1977, p. 67.

¹² Registre-se que são inconfundíveis as fraudes à lei (*fraus legis*) e a fraude contra a lei (*contra legem*).

¹³ Cf. Sampaio Dória, *op. cit.*, p. 58: “na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ele já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o ajuste atua sobre a mesma realidade antes que ele se exterioriza, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei com pressuposto de incidência”.

ou fraude aplica-se a multa qualificada e na elisão abusiva não há penalidade no ordenamento tributário brasileiro; na simulação existe o pacto ou conluio entre as partes e na elisão, não.

Na simulação, portanto, não se coloca a questão do abuso de direito.¹⁴

5 A CONFUSÃO ENTRE SIMULAÇÃO E ELISÃO ABUSIVA

Importante considerar, neste passo, que a confusão entre elisão e simulação (= evasão) vem sendo cometida também por parte da doutrina brasileira, com especial reflexo sobre os trabalhos da Receita Federal, assim no seu papel de órgão fazendário responsável pela formulação da política jurídico-tributária do País, como na sua atuação prática na fiscalização das rendas.

A LC nº 104/2001 introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN, tantas vezes citado.

Desde a publicação da LC nº 104/2001 surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (antissimulação)?

6 FRAUDE À LEI (*FRAUS LEGIS*) E FRAUDE CONTRA A LEI (*CONTRA LEGEM*)

No nosso sistema positivo a lei se refere à fraude e nem sempre à simulação (ex., art. 74 da Lei nº 4.502/1964, que define: “*Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar ou deferir o seu pagamento*”).

O que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem*, que é forma de evasão e constitui crime, com a fraude à lei (*fraus legis*), que é forma de elisão abusiva (art. 116, parágrafo único, do CTN, e art. 166, VI, do CC). José Carlos Moreira Alves ensina a propósito:¹⁵

¹⁴ Vide p. 20 e seguintes.

¹⁵ Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2002, p. 69.

Assim, temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmos são válidos, mas pela sua reunião passam a ser *em fraude à lei*. Observam os *verba legis*, mas ferem a *mens legis* ou a *sententia legis*.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero *violação à lei*. Quando é *contra legem*, há violação direta; quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta.

Também nesses casos se trata de ato ou negócio jurídico querido ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade a sua manifestação, ao contrário do que ocorre na simulação.

Para os tributaristas brasileiros sempre foi clara a distinção entre *fraude contra a lei* (= evasão) e *fraude à lei* (= elisão abusiva). Marco Aurélio Greco afirma:¹⁶

Hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a *fraude* a que se refere o inciso II (do art. 44 da Lei 9.430/96). Poderia em tese configurar a fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo inciso II.

O próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem firme e rica jurisprudência em torno das características e dos elementos que podem emoldurar a fraude fiscal.¹⁷

¹⁶ *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 231.

¹⁷ Recurso nº 114.124, Ac. nº 103-18952, da 3ª Câmara, DOU 1º/12/1997: “Ementa: IPRJ – Notas Calçadas – Constatada a divergência entre os valores apostos em Notas Fiscais, constantes nas 1ªs. e 2ªs. vias (destinatário e fiscalização) e nas 3ªs. vias (contabilidade), configurada está a omissão de receitas, devendo ser tributada a diferença apurada, com a consequente aplicação da multa qualificada, porquanto restou comprovado o evidente intuito de fraude”; Recurso 130-141, Ac. nº 104.19534, da 4ª Câmara, de 10/09/2003: “À utilização de documentos ideologicamente falsos – ‘notas fiscais frias’ –, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980”; Recurso nº 131.634, Ac. nº 104.19267, da 4ª Câmara, de 19/03/2003: “Remessas de Rendimentos Tributáveis para o Exterior sob Título de Rendimentos Isentos – Multa de Lançamento de Ofício Qualificada – Caracterização de Evidente Intuito de Fraude – Justificativa para Aplicação da Multa – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de remeter rendimentos ao exterior, sob o falso título de ‘disponibilidades no exterior’, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto para efetivação da remessa”; Recurso nº 107.979, Ac. nº 101.91558, da 1ª Câmara, de 18/11/1997: “Multa de Ofício de 150% – Existência de Nota Fiscal/Fatura – Classificação Contábil Inadequada – Ausência de Simulação – A simulação pressupõe a intenção do sujeito passivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da

7 SÍNTESE

Parece-nos, em síntese, que são claras as diferenças entre os pressupostos da prática da simulação, de um lado, e de abuso de direito ou de fraude à lei, de outro:

- a) na simulação o fato ou não existiu (ex., compra e venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeiro (ex. compra e venda por baixo preço, que é doação); no primeiro caso ocorre a simulação absoluta; no outro, a simulação relativa. Já no abuso de direito (= elisão abusiva), em suas diversas configurações (fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma jurídica, dissimulação do fato gerador abstrato e dos elementos constitutivos da obrigação) o fingimento não se dá com relação ao fato concreto, mas com referência ao fato gerador abstrato definido na lei (*mens legis*);
- b) na elisão abusiva pretende o contribuinte fazer prevalecer a forma jurídica sobre a substância, enquanto na simulação procura revestir o conteúdo fático com o *nomen juris* ou a forma jurídica inadequadas;
- c) no abuso de direito os negócios jurídicos são lícitos, embora a consequência jurídica constitua ilícito civil, enquanto na simulação relativa dá-se o contrário: a ilicitude e a falsidade dos meios produzem a ilicitude penal;
- d) na simulação e na fraude contra a lei o fingimento ou a manipulação acontecem após a ocorrência do fato gerador, enquanto na elisão abusiva a desinterpretação é anterior;
- e) na simulação discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato, ao passo que na elisão a controvérsia gira em torno da questão de direito, donde se segue que naquela a prova é o seu ponto nevrálgico e incumbe ao Fisco produzi-la, ao contrário do que acontece no abuso de direito, no qual não se abre a instância da prova e prepondera o ônus argumentativo da Fazenda;
- f) na simulação ou fraude *contra legem* aplica-se a multa qualificada e na elisão abusiva inexistente penalidade em diversos ordenamentos jurídicos, inclusive no brasileiro;
- g) na simulação há pacto entre as partes ou contradecaração, mas no abuso de direito, não;
- h) na simulação subsistirá o ato que se dissimulou, mediante a conversão levada a efeito pelo Fisco; já no abuso de direito a Fazenda requalifica os fatos ocorridos segundo métodos de integração jurídica das lacunas da lei (redução teleológica ou contra-analogia).

Creemos que se assiste no Brasil, a exemplo do que ocorreu na Espanha, a grande subversão tributária promovida pela própria Receita Federal, principalmente após a rejeição da MP nº 66/2002 pelo Congresso Nacional. Como não conseguiu, na sua qualidade de órgão formulador da política tributária do País, complementar a legislação das normas antielisivas, enfraquecendo o ordenamento por ausência de regras procedimentais e de sanções, está levando os seus agentes à substituição da elisão pela simulação, que tem procedimento específico e multa de 150%.

obrigação tributária. Assim, uma vez emitida a competente documentação fiscal e feita a contabilização, ainda que em conta imprópria (exigível ao invés de receita), não há que falar-se em simulação, mas apenas falta de tributação, sujeitando-se o contribuinte apenas à multa básica."

parte II

PRÁTICA

Um debate oportuno

1 AS QUESTÕES PROPOSTAS

O tributarista Douglas Yamashita, com o objetivo de organizar uma coletânea de artigos sobre Elisão e Evasão, motivado pela introdução do parágrafo único no art. 116 do CTN e das figuras de fraude à lei (art. 166, VI), abuso de direito (art. 187) e abuso da personalidade jurídica (art. 50) no Código Civil de 2002, formulou as seguintes hipóteses de trabalho:

- 1) Levando em conta, positiva ou negativamente, o RE nº 40.518-BA sobre seguro misto, dotal e de vida, é admissível no ordenamento jurídico brasileiro atual a fraude à lei tributária? Por quê?
- 2) Considerando, positiva ou negativamente, o Acórdão nº 106-14.244 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e o superveniente art. 129 da Lei nº 11.196/2005, é admissível no ordenamento jurídico pátrio atual o abuso de personalidade jurídica, sujeita à desconsideração para fins tributários? Por quê?
- 3) Reprovando ou aprovando os Acórdãos nº CSRF/01-01.857 e CSRF/01-02.107 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, opine sobre os limites legais da incorporação às avessas para fins de compensação de prejuízos fiscais.

2 O SEGURO DOTAL

O Decreto nº 24.239, de 1947, autorizara no art. 20, letra *b*, o abatimento, do imposto de renda, dos “prêmios de seguro de vida pagos a companhias nacionais ou autorizadas a funcionar no país, quando forem indicados o nome da companhia e o número da apólice”.

Com a interpretação adotada pelo Ministério da Fazenda, que passou a glosar aquelas deduções, iniciou-se demorada discussão perante o Tribunal Federal de Recursos e o Supremo Tribunal Federal.

Interessa-nos aqui a jurisprudência do STF, que se firmou através de três teses distintas, vinculadas a diferentes situações fáticas: elisão lícita, fraude à lei (= elisão abusiva) e simulação (= evasão ilícita).

Antes de examinar a jurisprudência do STF é conveniente assinalar que a problemática do seguro dotal, que parecia definitivamente encerrada, vem ganhando interesse nos últimos anos, diante das modificações do CTN e do Código Civil. Dois artigos publicados pelos tributaristas Marciano Seabra de Godoi¹ e Gabriel Troianelli² reacenderam a atenção sobre o debate.

2.1 A tese da elisão lícita

Em alguns casos, diante das alegações de que o seguro dotal não fora contemplado pelo Decreto nº 24.239, de 1947, decidiu o Supremo no sentido de que a elisão, se existente, era lícita.³

Em tais casos não havia empréstimo de seguradora, nem referência a resgate posterior do seguro. Nos últimos acórdãos citados na nota 3, o Ministro Sampaio Costa, Relator, esclarecia que “há seguro ainda em vigor, o que inutiliza totalmente o argumento de que foi contratado só para lesar o fisco”.⁴

¹ A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* 79: 75-85, 2002.

² A fraude à lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* 84: 68-74, 2002.

³ RE nº 36.344, Ac. do Pleno, de 10/09/1962, Rel. Min. Ribeiro da Costa, *RTD* 71: 62-63, 1963. Ementa: “É lícito ao contribuinte abater o prêmio do seguro dotal do cômputo da renda global líquida sujeita às taxas progressivas do tributo.” No mesmo sentido: RE nº 35.194, Ac. de 12/09/1957, da 2ª T., Rel. Min. Ary Franco, *DJ* 13/11/1957; RE nº 37.293, Ac. da 2ª T., de 27/05/1958, Rel. Min. Sampaio Costa, *DJ* 23/12/1958: “Para efeito de pagamento do imposto de renda são dedutíveis os prêmios de seguros dotais. As leis fiscais têm que ser interpretadas restritivamente. Onde a lei beneficia, aí chega o benefício; onde a lei fiscal restringe, a ninguém é dado ampliar.”

⁴ RE nº 37.293, *cit.*, p. 3.

2.2 A tese da fraude à lei

Na maior parte dos casos⁵ o STF concluiu pela existência de fraude à lei⁶ e, conseqüentemente, pela ilicitude da dedução do imposto de renda. Em tais hipóteses a conduta ilícita do contribuinte consistia em adquirir o seguro e pagar o prêmio nos últimos dias do ano e resgatá-lo nos primeiros dias do ano seguinte, com a restituição do prêmio pela seguradora.⁷

2.3 A tese da simulação (evasão ilícita)

Em outras decisões, proferidas em processos nos quais havia a prova de empréstimo da seguradora ao contribuinte, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela ilicitude da dedução do prêmio, sob o argumento da prática de simulação ou fraude contra a lei.⁸

⁵ Contra: Troianelli, Gabriel, *op. cit.*, p. 72, que arrolou diversos acórdãos, mas, a nosso ver, se equivocou na ordem cronológica e no conteúdo de algumas decisões.

⁶ RE nº 40.518, Ac. da 2ª T. do STF, de 19/05/1959, Rel. p/ acórdão Min. Candido Lobo, vencido o relator Min. Lafayette de Andrade, *RTD* 65: 64-66, 1961, que deu provimento ao recurso da União: “A dedução do seguro dotal, para o efeito do imposto de renda, não se legitima no caso de fraude”; RE (Embargos) nº 31.194, Ac. do Pleno do STF, por maioria, de 26/01/1959, Rel. designado para acórdão Min. Afrânio da Costa, *RTD* 66: 62-69, 1961. Ementa: “A fraude fiscal, mediante seguro dotal, deve ser apreciada em cada caso”; RE nº 16.105, Ac. de 03/03/1966, Rel. Min. Luis Gallotti, *DO* 17/08/1966, www.stf.gov.br: “Imposto de renda. Seguro com que se visa à sonegação do imposto. Fraude à lei. A fraude à lei muitas vezes consiste, como assinalam os Mestres, em abrigar-se alguém na literalidade de um texto para fazê-lo produzir efeitos contrários ao seu espírito”; RMS nº 3.419, Ac. do Pleno do STF, de 06/07/1956, Rel. Min. Orosimbo Nonato, www.stf.gov.br: “Ementa: Fraude à lei fiscal. Desprovimento do recurso de mandado de segurança.” Voto do Relator: “Fraude à lei, pois se trata de apólice de seguro resgatada prematuramente” (p. 410).

⁷ O Ministro Luis Gallotti, no voto proferido no RE nº 31.194, referido na nota anterior, afirmou: “... quando o indivíduo faz um seguro para se valer apenas das vantagens da apólice e imediatamente, dois ou três meses depois manda cancelá-la, trata-se de evidente fraude à lei e lesão ao fisco, conseqüentemente” (*RTD* 66: 68).

⁸ RMS nº 3.423, Ac. do Pleno, de 02/01/1957, Rel. Edgar Costa, *RTD* 50: 47/48, 1957: “Não é legítima, sem despesa efetiva, para efeito de incidência do imposto de renda, a dedução de prêmio de seguro de vida.” Voto do Ministro Edgar Costa (Rel.). “— apurado ficou com as informações prestadas pelo Delegado Regional do IR, que aquelas despesas não foram efetivas, pois que o pagamento do prêmio se fez com o produto do empréstimo levantado na própria companhia seguradora, não desembolsando o pretensão segurado qualquer importância”; RE nº 27.927, Ac. da 2ª T. do STF, Rel. Min. Rocha Lagoa, *RTD* 58: 182-183, 1959. Ementa: “Constitui fraude à lei fiscal a emissão de apólice de seguro seguida de empréstimo da seguradora ao segurado”; Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 16.050, Ac. da 2ª T., de 22/03/1966, Rel. para o acórdão Min. Aliomar Baleeiro, *DJ* 17/08/1966. Ementa: “Imposto sobre a renda. Dedução do prêmio de seguro de vida. Se dotal, a prêmio único, pago por empréstimo da seguradora, resgatada a apólice no ano seguinte, caracteriza-se a simulação fraudulenta contra o Fisco. Interpretação econômica da lei fiscal. Aplicação da teoria da simulação dos atos jurídicos.” No seu voto, o Ministro Baleeiro afirmou: “No caso, o seguro foi feito com o empréstimo da empresa. De modo que se denuncia aí uma fraude. Dir-se-á é uma fraude requintada, intelectualizada, sutil. Ainda assim, é uma fraude.”

2.4 A jurisprudência do STF diante das modificações do CTN e do Código Civil

Parece-nos que a jurisprudência do STF, firmada ao longo de muitos anos, guardou grande coerência e sólida fundamentação jurídica.

Nos casos em que não havia abuso de forma, o Supremo deu pela legitimidade da conduta do contribuinte, pois o seguro dotal não fora excluído do benefício fiscal e só posteriormente a lei alterou-lhe a disciplina.⁹

Nas demais hipóteses de fraude à lei (*fraus legis*) ou de fraude contra a lei (*contra legem*), a jurisprudência do STF consonou perfeitamente com a doutrina tributária então majoritária no Brasil e no estrangeiro, bem como com os pressupostos do direito civil.¹⁰ E continua a consonar assim com o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela LC nº 104/2001, que com o Código Civil de 2002,¹¹ como já examinamos a propósito da elisão abusiva¹² e da simulação.¹³

3 A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS

3.1 A problemática jurídica

Foi muito discutido, perante o Conselho de Contribuinte da União, o problema da incidência do imposto de renda sobre a prestação de serviços personalíssimos, como sejam os desempenhados por artistas de televisão ou técnicos de futebol. A dúvida consistia em saber se a incidência recaía sobre os rendimentos da pessoa jurídica ou da física.

3.1.1 A simulação

Em certo caso a fiscalização de rendas chegou a exigir o imposto sob o argumento da prática da simulação. Mas o Conselho de Contribuintes requalificou a

⁹ No já citado RE nº 35.194 (nota 3) o Relator Min. Ary Franco disse: "Naquela oportunidade, como agora, o meu raciocínio foi o de que a lei não proibia fazer-se o desconto do seguro dotal, tanto que veio a lei nova proibir que se fizesse o referido desconto. Assim, enquanto não apareceu a lei proibindo o desconto, é de ser o mesmo atendido como ocorreu no caso do autor" (p. 5).

¹⁰ Contra: Troianelli, Gabriel, *op. cit.*, p. 68-74, que adere à tese da prevalência da forma sobre a substância.

¹¹ Cf. Godói, Marciano Seabra de, *op. cit.*, p. 84: "... a posição majoritária do Tribunal foi francamente receptiva à técnica da fraude à lei fiscal no contexto do direito brasileiro, não considerado tal figura com as reservas e prevenções que eminentes doutrinadores lhe opõem, principalmente após a aprovação da LC 104/2001".

¹² Vide p. 125.

¹³ Vide p. 123.

autuação e autorizou o aproveitamento dos créditos referentes aos valores pagos pela pessoa jurídica:

Simulação. Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional de futebol.¹⁴

3.1.2 A desconsideração da personalidade jurídica

Em outra oportunidade o Conselho de Contribuintes desconsiderou a personalidade jurídica de animador de programa de televisão para decidir pela incidência do imposto sobre a pessoa física:

IRPF. Rendimentos de prestação individual de serviços. Apresentador/animador de programas de rádio e televisão. Sujeito passivo da obrigação tributária.

São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei 7.713, de 1988) (...) Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.¹⁵

3.2 A superveniência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005

Parece-nos que o Conselho de Contribuintes estava trilhando o caminho correto. Não havia simulação, pois não ocorrera qualquer fingimento com referência ao fato gerador concreto.¹⁶ O caso era de utilização de formas e estruturas jurídicas inadequadas, o que poderia conduzir à desconsideração da personalidade jurídica, como acontece no direito comparado¹⁷ e como foi autorizado expressamente pelo Código Civil de 2002 no seu art. 50.

¹⁴ Recurso nº 141.697, Ac. da 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 106-14.244, de 20/10/2004, Rel. José Ribamar Barros Penha.

¹⁵ Recurso nº 127.793, Ac. da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes nº 104-18.641, de 19/03/2002, Rel. Nelson Mallmann.

¹⁶ Vide p. 125-126.

¹⁷ Cf. Torres, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 232.

De qualquer modo, o problema foi resolvido com a superveniência da Lei nº 11.196/2005, que dispôs:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter pessoalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

4 A INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

4.1 A discussão no Conselho de Contribuintes

O Prof. Douglas Yamashita, coordenador da obra coletiva sobre Elisão e Evasão de Tributos, selecionou dois acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais para a discussão sobre os limites da *incorporação às avessas*, com a compensação de prejuízos fiscais. Neles se fixam as teses opostas da licitude da incorporação e da simulação, como se passa a examinar.

4.1.1 A tese da elisão fiscal lícita

A tese da elisão fiscal lícita vem desenvolvida da seguinte forma, como se lê na ementa:

IRPJ. Simulação na Incorporação – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se do fato e de direito não ocorreu ato diverso da operação de simulação. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.¹⁸

¹⁸ Recurso nº RP/101-0168, Ac. de 15/05/1994 nº CSRF 01-01.857, Rel. Mariam Seif.

O acórdão acima transcrito confirmou a decisão recorrida que fora proferida pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com a seguinte ementa:

Imposto de Renda. Pessoa Jurídica. Incorporação de Sociedades. Compensação de Prejuízos.

Guardados os requisitos legais, nada impede que uma sociedade deficitária incorpore uma superavitária. Os prejuízos fiscais da incorporadora podem ser compensados com os resultados futuros, observado o prazo legal.¹⁹

Há inúmeras outras decisões de Câmara Superior de Recursos Fiscais no mesmo sentido.²⁰

4.1.2 A tese da simulação

A simulação foi aceita pela Câmara Superior de Recursos Fiscais diante das circunstâncias fáticas do caso examinado, e não significa adesão à tese oposta. A ler:

IRPJ – “Incorporação às Avessas” – Matéria de Prova – Compensação de Prejuízos Fiscais – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziriam, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.²¹

4.2 Síntese

Parece-nos, em síntese, que os acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, examinados nos itens anteriores, consonam com os pressupostos teóricos em matéria de elisão e evasão, como exposto nos itens 4.1.1. e 4.1.2.

¹⁹ Ac. CSRF nº 01.0187, *cit.*, nota anterior, p. 4.

²⁰ Ac. CSRF nº 01.0892, Sessão de 28/06/1987, RDDT 14: 199, 1996: “IRPJ. Incorporação de Sociedades. Compensação de Prejuízos.

Não obstante as exageradas operações de arrumação de organização societária, quase esgotando as possibilidades legais para tanto, o certo é que a incorporação de que se trata resulta sem ofensa à Lei de regência, no exercício de 1986, de modo permitir a compensação de prejuízos a incorporadora com os resultados da incorporada, no exercício seguinte àquele correspondente ao ano-base de incorporação.”

²¹ Ac. CSRF nº 01.2107, Recurso nº 101-0.910, Sessão de 02/12/1996, Rel. Verinaldo Henrique da Silva.

Alguns casos paradigmáticos no tema das normas antielisivas

1 O CASO GRENDENE

No caso Grendene o antigo Tribunal Federal de Recursos proferiu uma das decisões mais importantes sobre a proibição de elisão abusiva, embora nem sempre bem entendida no direito brasileiro. Os sócios da empresa criaram oito sociedades de pequeno porte com o objetivo de manipular o preço das mercadorias aproveitando-se da diferença no regime tributário do imposto federal. O Tribunal desconsiderou o fracionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda, embora não tivesse desconstituído os atos jurídicos.¹

¹ Apelação Cível nº 115.478-RS, Ac. da 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, de 18/02/1987, Rel. Min. Américo Luz, *Revista do Tribunal Federal de Recursos* 146: 217, 1987:

“Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.

Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

2 O CASO HELVERING

O caso *Gregory v. Helvering* (293 U.S. 465, 1935) é paradigmático no direito americano. Decidido em 7/01/1935, apoiou-se no voto do Juiz Shutterland, que distinguiu com clareza entre forma e substância:

Petitioner in 1928 was the owner of all the stock of United Mortgage Corporation. That corporation held among its assets 1,000 shares of the Monitor Securities Corporation. For the sole purpose of procuring a transfer of these shares to herself in order to sell them for her individual profit, and, at the same time, diminish the amount of income tax which would result from a direct transfer by way of dividend, she sought to bring about a "reorganization" under section 112(g) of the Revenue Act of 1928, c. 852, 45 Stat. 791, 816, 818, 26 USCA 2112(g), set forth later in this opinion. To that end, she caused the Averill Corporation to be organized under the laws of Delaware on September 18, 1928. Three days later, the United Mortgage Corporation transferred to the Averill Corporation the 1,000 shares of Monitor stock, for which all the shares of the Averill Corporation were issued to the petitioner. On September 24, the Averill Corporation was dissolved, and liquidated by distributing all its assets, namely, the Monitor shares, to the petitioner. No other business was ever transacted, or intended to be transacted, by that company. Petitioner immediately sold the Monitor shares for \$133,333.33. She returned for taxation, as capital net gain, the sum of \$76,007.88, based upon an apportioned cost of \$57,325.45. Further details are unnecessary. It is not disputed that if the interposition of the so-called reorganization was ineffective, petitioner became liable for a much larger tax as a result of the transaction.

The Commissioner of Internal Revenue, being of opinion that the reorganization attempted was without substance and must be disregarded, held that petitioner was liable for a tax as though the United corporation had paid her a dividend consisting of the amount realized from the sale of the Monitor shares. In a proceeding before the [293 U.S. 465, 468] Board of Tax Appeals, that body rejected the commissioner's view and upheld that of petitioner. 27 B.T.A. 223. Upon a review of the latter decision, the Circuit Court of Appeals sustained the commissioner and reversed the board, holding that there had been no

Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do Imposto de Renda pago pela aludidas empresas.

Reforma parcial da sentença."

"reorganization" within the meaning of the statute. 69 F.(2d) 809. Petitioner applied to this court for a writ of certiorari, which the government, considering the question one of importance, did not oppose. We granted the writ. 293 U.S. 538, 55 S.Ct. 82, 79 L.Ed. --.

Section 112 of the Revenue Act of 1928 (26 USCA 2112) deals with the subject of gain or loss resulting from the sale or exchange of property. Such gain or loss is to be recognized in computing the tax, except as provided in that section. The provisions of the section, so far as they are pertinent to the question here presented, follow:

"Sec. 112. (...) (g) Distribution of Stock on Reorganization. If there is distributed, in pursuance of a plan of reorganization, to a shareholder in a corporation a party to the reorganization, stock or securities in such corporation or in another corporation a party to the reorganization, without the surrender by such shareholder of stock or securities in such a corporation, no gain to the distributee from the receipt of such stock of securities shall be recognized. (...)

"(i) Definition of Reorganization. As used in this section (...)

"(1) The term 'reorganization' means (...) (B) a transfer by a corporation of all or a part of its assets to another corporation if immediately after the transfer the transferor or its stockholders or both are in control of the corporation to which the assets are transferred. (...)" 26 USCA 2112(g), (i) (1).

It is earnestly contended on behalf of the taxpayer that since every element required by the foregoing subdivision (B) is to be found in what was done, a statutory reorganization was effected; and that the motive of the taxpayer thereby to escape payment of a tax will not alter the result [293 U.S. 465, 469] or make unlawful what the statute allows. It is quite true that if a reorganization in reality was effected within the meaning of subdivision (B), the ulterior purpose mentioned will be disregarded. The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted. *United States v. Isham*, 17 Wall. 496, 506; *Superior Oil Co. v. Mississippi*, 280 U.S. 390, 395, 396 S., 50 S.Ct. 169; *Jones v. Helvering*, 63 App.D.C. 204, 71 F.(2d) 214, 217. But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended. The reasoning of the court below in justification of a negative answer leaves little to be said.

When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made 'in pursuance of a plan of reorganization' (section 112(g)) of corporate business; and not a transfer of assets by one corporation to another

in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here. Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose—a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner. No doubt, a new and valid corporation was created. But that corporation was nothing more than a contrivance to the end last described. It was brought into existence for no other purpose; it performed, as it was intended from the beginning it should perform, no other function. [293 U.S. 465, 470] When that limited function had been exercised, it immediately was put to death.

In these circumstances, the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.

Judgment affirmed.

3 O CASO CADBURY SCHWEPPEES (DECISÃO DE 12/9/2006 – CASE C-196/04)

O caso Cadbury Schweppes exerceu grande influência sobre os julgados dos tribunais europeus.²

Estabeleceu os principais parâmetros do problema das controladas no estrangeiro (CFC) e do abuso dos direitos e das liberdades na elisão abusiva.

O acórdão foi redigido em inglês, segundo a versão que a seguir se oferece. Há algumas traduções para o português, de baixa qualidade técnica: Acórdão do Tribunal de Justiça de 12/09/2006; Liberdade de circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento (arts. 43 CE e 48) – *site* da EuroLex; Curia – Europa.

² Cf. Nogueira, João Félix Pinto, Direito fiscal europeu. O paradigma..., *cit.*, p. 22.

É a seguinte a íntegra do acórdão, em inglês, proferido em Cadbury Schweppes:

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

v

Commissioners of Inland Revenue,

The Court (Grand Chamber),

composed of V. Skouris, President, P. Jann and A. Rosas, Presidents of Chambers, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (Rapporteur), E. Juhász, G. Arestis and A. Borg Barthet, Judges,

Advocate General: P. Léger,

Registrar: C. Strömholm, Administrator, having regard to the written procedure and further to the hearing on 13 December 2005, after considering the observations submitted on behalf of:

- Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd, by J. Ghosh, Barrister, and J. Henderson, adviser,
- the United Kingdom Government, by R. Caudwell, acting as Agent, and D. Anderson QC, M. Lester and D. Ewart, Barristers,
- the Belgian Government, by E. Dominkovits, acting as Agent,
- the Danish Government, by J. Molde, acting as Agent,
- the German Government, by A. Tiemann and U. Forsthoff, acting as Agents,
- the Spanish Government, by L. Fraguas Gadea and M. Muñoz Pérez, acting as Agents,
- the French Government, by G. de Bergues and C. Mercier, acting as Agents,
- Ireland, by D. O'Hagan, acting as Agent, and R.L. Nesbitt, A. Collins SC and P. McGarry BL,
- the Italian Government, by I.M. Braguglia, acting as Agent, assisted by A. Cingolo, avvocato dello Stato,
- the Cypriot Government, by A. Pantazi, acting as Agent,
- the Portuguese Government, by L. Fernandes and J. de Menezes Leitão, acting as Agents,
- the Finnish Government, by A. Guimaraes-Purokoski, acting as Agent,
- the Swedish Government, by A. Kruse and I. Willfors, acting as Agents,
- the Commission of the European Communities, by R. Lyal, acting as Agent,

after hearing the Opinion of the Advocate General at the sitting on 2 May 2006, gives the following Judgment.

Grounds

1. The reference for a preliminary ruling concerns the interpretation of Articles 43 EC, 49 EC and 56 EC.
2. The reference was made in proceedings between Cadbury Schweppes plc (“CS”) and Cadbury Schweppes Overseas Ltd (“CSO”) on the one hand and the Commissioners of Inland Revenue on the other hand concerning the taxation of CSO in respect of the profits made in 1996 by Cadbury Schweppes Treasury International (“CSTI”), a subsidiary of the Cadbury Schweppes group established in the International Financial Services Center in Dublin (Ireland) (“the IFSC”).
National legislation
3. The tax legislation of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland provides that a company resident in that Member State within the meaning of that legislation (“the resident company”) is subject in that State to corporation tax on its worldwide profits. Those profits include the profits made by branches or agencies through which the resident company carries on its activities outside the United Kingdom.
4. On the other hand, the resident company is not generally taxed on the profits of its subsidiaries as they arise. Nor is it taxed on dividends distributed by a subsidiary established in the United Kingdom. Dividends distributed to a resident company by a subsidiary established abroad are taxed in the hands of that company. In order to prevent double taxation, the United Kingdom tax legislation provides, however, for the grant of a tax credit to the resident company up to the amount of the tax which was paid by the foreign subsidiary as the profits arose.
5. The United Kingdom legislation on controlled foreign companies (“CFCs”) provides for an exception to the general rule that a resident company is not taxed on the profits of a subsidiary as they arise.
6. That legislation, which is contained in sections 747 to 756 and Schedules 24 to 26 of the Income and Corporation Taxes Act 1988, provides that the profits of a CFC – namely, under the version of that legislation applicable at the time of the facts in the main proceedings (“the legislation on CFCs”), a foreign company in which the resident company owns a holding of more than 50% – are attributed to the resident company and taxed in its hands, by means of a tax credit for the tax paid by the CFC in the State in which it is established. If those same profits are then distributed in the form of dividends to the resident company,

the tax paid by the latter in the United Kingdom on the profits of the CFC is treated as additional tax paid by the latter abroad and gives rise to a tax credit payable in respect of the tax owed by the resident company on those dividends.

7. The legislation on CFCs is designed to apply when the CFC is subject, in the State in which it is established, to a “lower level of taxation”, which is the case, under that legislation, in respect of any accounting period in which the tax paid by the CFC is less than three quarters of the amount of tax which would have been paid in the United Kingdom on the taxable profits as they would have been calculated for the purposes of taxation in that Member State.

8. The taxation which is attributable to the application of the legislation on CFCs is accompanied by a number of exceptions. According to the version of that legislation in force at the time of the facts in the main proceedings, that taxation does not apply in any of the following cases:

- the CFC adopts an “acceptable distribution policy”, which means that a specified percentage (90% in 1996) of its profits are distributed within 18 months of their arising and taxed in the hands of a resident company;
- the CFC is engaged in “exempt activities” within the meaning of that legislation, such as certain trading activities carried out from a business establishment;
- the CFC satisfies the “public quotation condition”, which means that 35% of the voting rights are held by the public, the subsidiary is quoted and its securities are dealt in on a recognised stock exchange, and
- the CFC’s chargeable profits do not exceed an amount set at UK £50 000 (de minimis exception).

9. The taxation provided for by the legislation on CFCs is also excluded when “the motive test” is satisfied. The latter involves two cumulative conditions.

10. First, where the transactions which gave rise to the profits of the CFC for the accounting period in question produce a reduction in United Kingdom tax compared to that which would have been paid in the absence of those transactions and where the amount of that reduction exceeds a certain threshold, the resident company must show that such a reduction was not the main purpose, or one of the main purposes, of those transactions.

11. Secondly, the resident company must show that it was not the main reason, or one of the main reasons, for the SEC’s existence in the accounting period concerned to achieve a reduction in United Kingdom tax by means of the diversion of profits. According to that legislation, there is a diversion of profits if it is reasonable to suppose that, had the SEC or any related company established

outside the United Kingdom not existed, the receipts would have been received by, and been taxable in the hands of, a United Kingdom resident.

12. The decision making the reference also states that in 1996 the United Kingdom tax authorities published a list of States within which, subject to specified conditions, a CFC could be established and carry on its activities and be regarded as meeting the requirements for exemption from the taxation provided for by the legislation on CFCs.

The facts in the main proceedings and the question referred for a preliminary ruling

13. CS, a resident company, is the parent company of the Cadbury Schweppes group which consists of companies established in the United Kingdom, in other Member States and in third States. That group includes, *inter alia*, two subsidiaries in Ireland, Cadbury Schweppes Treasury Services (“CSTS”) and CSTI, which CS owns indirectly through a chain of subsidiaries at the head of which is CSO.

14. CSTS and CSTI, which are established in the IFSC, were subject to a tax rate of 10% at the time of the facts in the main proceedings.

15. The business of CSTS and CSTI is to raise finance and to provide that finance to subsidiaries in the Cadbury Schweppes group.

16. According to the decision making the reference, CSTS replaced a similar structure which included a company established in Jersey. It was established for three purposes: first, to remedy a tax problem encountered by Canadian taxpayers holding CS preference shares, secondly, to avoid the need to obtain consent from the United Kingdom authorities for overseas lending transactions and, thirdly, to reduce the withholding tax on dividends paid within the group under the scheme of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (OJ 1990 L 225, p. 6). According to that decision, those three objectives could have been achieved if CSTS had been incorporated in accordance with United Kingdom legislation and established in the United Kingdom.

17. CSTI is a subsidiary of CSTS. In the view of the national court, it was incorporated in Ireland in order not to fall within the application of certain United Kingdom tax provisions on exchange transactions.

18. According to the decision making the reference, it is common ground that CSTS and CSTI were established in Dublin solely in order that the profits

related to the internal financing activities of the Cadbury Schweppes group could benefit from the tax regime of the IFSC.

19. Given the rate of tax applicable to companies established in the IFSC, the profits of CSTS and CSTI were subject to ‘a lower level of taxation’ within the meaning of the legislation on CFCs. The United Kingdom tax authorities took the view that, for the 1996 financial year, none of the conditions for exemption from taxation provided for by that legislation applied to those subsidiaries.

20. By decision of 18 August 2000, the Commissioners of Inland Revenue therefore claimed, under the CFC legislation, corporation tax from CSO in the sum of UK £8 638 633.54 on the profits made by CSTI in the financial year ending 28 December 1996. The tax notice related only to the profits made by CSTI because, in that financial year, CSTS made a loss.

21. On 21 August 2000, CS and CSO appealed against that tax notice to the Special Commissioners of Income Tax, London. Before that body, they maintained that the legislation on CFCs was contrary to Articles 43 EC, 49 EC and 56 EC.

22. The national court states that it is faced with a series of uncertainties as to the application of Community law to the case before it.

23. First, it asks whether, in establishing and capitalising companies in another Member State solely to take advantage of a tax regime more favourable than that applicable in the United Kingdom, CS is abusing the freedoms introduced by the EC Treaty.

24. Secondly it asks whether, if CS is merely exercising those freedoms in a genuine manner, the correct approach in the circumstances of this case is to consider whether the legislation on CFCs may be viewed as a restriction on the exercise of those freedoms, or discrimination.

25. Should that legislation be viewed as involving a restriction on the freedoms enshrined by the Treaty, the national court asks, thirdly, whether the fact that CS may pay no more tax than what CSTS and CSTI would have paid if they had been established in the United Kingdom means that there is no such restriction. It also asks whether it is relevant that on the one hand there are differences in some respects between the rules for calculating the tax liability in respect of the income of CSTS and CSTI and the ordinary rules applicable to United Kingdom subsidiaries of CS and on the other the fact that losses of a CFC cannot be deducted from the profits of another CFC or from the profits of CS and its United Kingdom subsidiaries, whereas such a deduction would have been available if CSTS and CSTI had been established in the United Kingdom.

26. Should the legislation on CFCs be viewed as involving discrimination, it asks, fourthly, whether a parallel should be drawn between the facts in the main proceedings and the incorporation by CS of subsidiaries in the United Kingdom or the establishment by CS of subsidiaries in a Member State which does not charge a lower rate of tax as provided for in that legislation.

27. Should the legislation on CFCs be viewed as involving discrimination or a restriction on the freedom of establishment, it asks, fifthly, whether that legislation can be justified on grounds of prevention of tax avoidance, given its objective to prevent the reduction or diversion of profits liable to United Kingdom tax; and, if so, whether the legislation may be considered to be proportionate having regard to its purpose and the exemptions which may be obtained by companies which, unlike CS, succeed in proving under the motive test that their purpose does not relate to tax avoidance.

28. In the light of those questions, the Special Commissioners of Income Tax, London, decided to stay the proceedings and refer the following question to the Court for a preliminary ruling:

“Do Articles 43 EC, 49 EC and 56 EC preclude national tax legislation such as that in issue in the main proceedings, which provides in specified circumstances for the imposition of a charge upon a company resident in that Member State in respect of the profits of a subsidiary company resident in another Member State and subject to a lower level of taxation?”

The question referred for a preliminary ruling

29. By that question, the national court asks, essentially, whether Articles 43 EC, 49 EC and 56 EC preclude national tax legislation such as that in issue in the main proceedings, which provides under certain conditions for the imposition of a charge upon the parent company on the profits made by a CFC.

30. That question must be understood as referring also to Article 48 EC, under which companies or firms formed in accordance with the law of a Member State and having their registered office, central administration or principal place of business within the Community are to be treated in the same way as natural persons who are nationals of Member States, referred to in Article 43 EC, for the purposes of the provisions of the Treaty on freedom of establishment.

31. In accordance with settled case-law, national provisions which apply to holdings by nationals of the Member State concerned in the capital of a company established in another Member State, giving them definite influence on the company's decisions and allowing them to determine its activities come within the substantive scope of the provisions of the Treaty on freedom of establishment

(see, to that effect, Case C-251/98 Baars [2000] ECR I-2787, paragraph 22, and Case C-436/00 X and Y [2002] ECR I-10829, paragraph 37).

32. In this case, the legislation on CFCs concerns the taxation, under certain conditions, of the profits of subsidiaries established outside the United Kingdom in which a resident company has a controlling holding. It must therefore be examined in the light of Articles 43 EC and 48 EC.

33. If, as submitted by the applicants in the main proceedings and Ireland, that legislation has restrictive effects on the free movement of services and the free movement of capital, such effects are an unavoidable consequence of any restriction on freedom of establishment and do not justify, in any event, an independent examination of that legislation in the light of Articles 49 EC and 56 EC (see, to that effect, Case C-36/02 Omega [2004] ECR I-9609, paragraph 27).

34. Before examining the legislation on CFCs in the light of Articles 43 EC and 48 EC, it is important to answer the national court's initial question seeking to ascertain whether the fact that a company established in a Member State establishes and capitalises companies in another Member State solely because of the more favourable tax regime applicable in that Member State constitutes an abuse of freedom of establishment.

35. It is true that nationals of a Member State cannot attempt, under cover of the rights created by the Treaty, improperly to circumvent their national legislation. They must not improperly or fraudulently take advantage of provisions of Community law (Case 115/78 Knoors [1979] ECR 399, paragraph 25; Case C-61/89 Bouchoucha [1990] ECR I-3551, paragraph 14; and Case C-212/97 Centros [1999] ECR I-1459, paragraph 24).

36. However, the fact that a Community national, whether a natural or a legal person, sought to profit from tax advantages in force in a Member State other than his State of residence cannot in itself deprive him of the right to rely on the provisions of the Treaty (see, to that effect, Case C-364/01 Barbier [2003] ECR I-15013, paragraph 71).

37. As to freedom of establishment, the Court has already held that the fact that the company was established in a Member State for the purpose of benefiting from more favourable legislation does not in itself suffice to constitute abuse of that freedom (see, to that effect, Centros, paragraph 27, and Case C-167/01 Inspire Art [2003] ECR I-10155, paragraph 96).

38. As noted by the applicants in the main proceedings and the Belgian Government, and by the Cypriot Government at the hearing, it follows that the fact that in this case CS decided to establish CSTS and CSTI in the IFSC for the

avowed purpose of benefiting from the favourable tax regime which that establishment enjoys does not in itself constitute abuse. That fact does not therefore preclude reliance by CS on Articles 43 EC and 48 EC (see, to that effect, Centros, paragraph 18, and Inspire Art, paragraph 98).

39. It must therefore be examined whether Articles 43 EC and 48 EC preclude the application of legislation such as that on CFCs.

40. According to settled case-law, although direct taxation falls within their competence, Member States must none the less exercise that competence consistently with Community law (Case C-311/97 Royal Bank of Scotland [1999] ECR I-2651, paragraph 19; Case C-319/02 Manninen [2004] ECR I-7477, paragraph 19; and Case C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10837, paragraph 29).

41. Freedom of establishment, which Article 43 EC grants to Community nationals and which includes the right to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, under the conditions laid down for its own nationals by the law of the Member State where such establishment is effected, entails, in accordance with Article 48 EC, for companies or firms formed in accordance with the law of a Member State and having their registered office, central administration or principal place of business within the Community, the right to exercise their activity in the Member State concerned through a subsidiary, a branch or an agency (see, in particular, Case C-307/97 Saint Gobain ZN [1999] ECR I-6161, paragraph 35; Marks & Spencer, paragraph 30; and Case C-471/04 Keller Holding [2006] ECR I-0000, paragraph 29).

42. Even though, according to their wording, the provisions of the Treaty concerning freedom of establishment are directed to ensuring that foreign nationals and companies are treated in the host Member State in the same way as nationals of that State, they also prohibit the Member State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or of a company incorporated under its legislation (see, in particular, Case C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695, paragraph 21, and Marks & Spencer, paragraph 31).

43. In this case, it is common ground that the legislation on CFCs involves a difference in the treatment of resident companies on the basis of the level of taxation imposed on the company in which they have a controlling holding.

44. Where the resident company has incorporated a CFC in a Member State in which it is subject to a lower level of taxation within the meaning of the legislation on CFCs, the profits made by such a controlled company are, pursuant to that legislation, attributed to the resident company, which is taxed on those

profits. Where, on the other hand, the controlled company has been incorporated and taxed in the United Kingdom or in a State in which it is not subject to a lower level of taxation within the meaning of that legislation, the latter is not applicable and, under the United Kingdom legislation on corporation tax, the resident company is not, in such circumstances, taxed on the profits of the controlled company.

45. That difference in treatment creates a tax disadvantage for the resident company to which the legislation on CFCs is applicable. Even taking into account, as suggested by the United Kingdom, Danish, German, French, Portuguese, Finnish, and Swedish Governments, the fact referred to by the national court that such a resident company does not pay, on the profits of a CFC within the scope of application of that legislation, more tax than that which would have been payable on those profits if they had been made by a subsidiary established in the United Kingdom, the fact remains that under such legislation the resident company is taxed on profits of another legal person. That is not the case for a resident company with a subsidiary taxed in the United Kingdom or a subsidiary established outside that Member State which is not subject to a lower level of taxation.

46. As submitted by the applicants in the main proceedings and by Ireland and the Commission of the European Communities, the separate tax treatment under the legislation on CFCs and the resulting disadvantage for resident companies which have a subsidiary subject, in another Member State, to a lower level of taxation are such as to hinder the exercise of freedom of establishment by such companies, dissuading them from establishing, acquiring or maintaining a subsidiary in a Member State in which the latter is subject to such a level of taxation. They therefore constitute a restriction on freedom of establishment within the meaning of Articles 43 EC and 48 EC.

47. Such a restriction is permissible only if it is justified by overriding reasons of public interest. It is further necessary, in such a case, that its application be appropriate to ensuring the attainment of the objective thus pursued and not go beyond what is necessary to attain it (Case C-250/95 Futura Participations and Singer [1997] ECR I-2471, paragraph 26; Case C-9/02 De Lasteyrie du Saillant [2004] ECR I-2409, paragraph 49; and Marks & Spencer, paragraph 35).

48. The United Kingdom Government, supported by the Danish, German, French, Portuguese, Finnish and Swedish Governments, submits that the legislation on CFCs is intended to counter a specific type of tax avoidance involving the artificial transfer by a resident company of profits from the Member State in which they were made to a low-tax State by means of the establishment of a

subsidiary in that State and the effecting of transactions intended primarily to make such a transfer to that subsidiary.

49. In that respect, it is settled case-law that any advantage resulting from the low taxation to which a subsidiary established in a Member State other than the one in which the parent company was incorporated is subject cannot by itself authorise that Member State to offset that advantage by less favourable tax treatment of the parent company (see, to that effect, Case 270/83 Commission v France [1986] ECR 273, paragraph 21; see also, by analogy, Case C-294/97 Eurowings Luftverkehr [1999] ECR I-7447, paragraph 44, and Case C-422/01 Skandia and Ramstedt [2003] ECR I-6817, paragraph 52). The need to prevent the reduction of tax revenue is not one of the grounds listed in Article 46(1) EC or a matter of overriding general interest which would justify a restriction on a freedom introduced by the Treaty (see, to that effect, Case C-136/00 Danner [2002] ECR I-8147, paragraph 56, and Skandia and Ramstedt, paragraph 53).

50. It is also apparent from case-law that the mere fact that a resident company establishes a secondary establishment, such as a subsidiary, in another Member State cannot set up a general presumption of tax evasion and justify a measure which compromises the exercise of a fundamental freedom guaranteed by the Treaty (see, to that effect, ICI, paragraph 26; Case C-478/98 Commission v Belgium [2000] ECR I-7587, paragraph 45; X and Y, paragraph 62; and Case C-334/02 Commission v France [2004] ECR I-2229, paragraph 27).

51. On the other hand, a national measure restricting freedom of establishment may be justified where it specifically relates to wholly artificial arrangements aimed at circumventing the application of the legislation of the Member State concerned (see to that effect ICI, paragraph 26; Case C-324/00 Lankhorst-Horhorst [2002] ECR I-11779, paragraph 37; De Lasteyrie du Saillant, paragraph 50; and Marks & Spencer, paragraph 57).

52. It is necessary, in assessing the conduct of the taxable person, to take particular account of the objective pursued by the freedom of establishment (see, to that effect, Centros, paragraph 25, and X and Y, paragraph 42).

53. That objective is to allow a national of a Member State to set up a secondary establishment in another Member State to carry on his activities there and thus assist economic and social interpenetration within the Community in the sphere of activities as self-employed persons (see Case 2/74 Reyners [1974] ECR 631, paragraph 21). To that end, freedom of establishment is intended to allow a Community national to participate, on a stable and continuing basis, in the

economic life of a Member State other than his State of origin and to profit therefrom (Case C-55/94 Gebhard [1995] ECR I-4165, paragraph 25).

54. Having regard to that objective of integration in the host Member State, the concept of establishment within the meaning of the Treaty provisions on freedom of establishment involves the actual pursuit of an economic activity through a fixed establishment in that State for an indefinite period (see Case C-221/89 Factortame and Others [1991] ECR I-3905, paragraph 20, and Case C-246/89 Commission v United Kingdom [1991] ECR I-4585, paragraph 21). Consequently, it presupposes actual establishment of the company concerned in the host Member State and the pursuit of genuine economic activity there.

55. It follows that, in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.

56. Like the practices referred to in paragraph 49 of Marks & Spencer, which involve arranging transfers of losses, within a group of companies, to companies established in the Member States which apply the highest rates of taxation and in which the tax value of those losses is therefore the highest, the type of conduct described in the preceding paragraph is such as to undermine the right of the Member States to exercise their tax jurisdiction in relation to the activities carried out in their territory and thus to jeopardise a balanced allocation between Member States of the power to impose taxes (see Marks & Spencer, paragraph 46).

57. In the light of those considerations, it must be determined whether the restriction on freedom of establishment arising from the legislation on CFCs may be justified on the ground of prevention of wholly artificial arrangements and, if so, whether it is proportionate in relation to that objective.

58. That legislation covers situations in which a resident company has created a CFC which is subject, in the Member State in which it is established, to a level of taxation which is less than three quarters of the amount of tax which would have been paid in the United Kingdom if the profits of that CFC had been taxed in that Member State.

59. By providing for the inclusion of the profits of a CFC subject to very favourable tax regime in the tax base of the resident company, the legislation on CFCs makes it possible to thwart practices which have no purpose other than to escape

the tax normally due on the profits generated by activities carried on in national territory. As the French, Finnish and Swedish Governments stated, such legislation is therefore suitable to achieve the objective for which it was adopted.

60. It must further be determined whether that legislation goes beyond what is necessary to achieve that purpose.

61. The legislation on CFCs contains a number of exceptions where taxation of the resident company on the profits of CFCs does not apply. Some of those exceptions exempt the resident company in situations in which the existence of a wholly artificial arrangement solely for tax purposes appears to be excluded. Thus, the distribution by a CFC of almost the whole of its profits to a resident company reflects the absence of an intention by the latter to escape United Kingdom income tax. The performance by the CFC of trading activities excludes, for its part, the existence of an artificial arrangement which has no real economic link with the host Member State.

62. If none of those exceptions applies, the taxation provided for by the CFC legislation may not apply if the establishment and the activities of the CFC satisfy the motive test. That requires, essentially, that the resident company show, first, that the considerable reduction in United Kingdom tax resulting from the transactions routed between that company and the CFC was not the main purpose or one of the main purposes of those transactions and, secondly, that the achievement of a reduction in that tax by a diversion of profits within the meaning of that legislation was not the main reason, or one of the main reasons, for incorporating the CFC.

63. As stated by the applicants in the main proceedings and by the Belgian Government and the Commission, the fact that none of the exceptions provided for by the legislation on CFCs applies and that the intention to obtain tax relief prompted the incorporation of the CFC and the conclusion of the transactions between the latter and the resident company does not suffice to conclude that there is a wholly artificial arrangement intended solely to escape that tax.

64. In order to find that there is such an arrangement there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment, as set out in paragraphs 54 and 55 of this judgment, has not been achieved (see, to that effect, Case C-110/99 *Emsland-Stärke* [2000] ECR I-11569, paragraphs 52 and 53, and Case C-255/02 *Halifax and Others* [2006] ECR I-0000, paragraphs 74 and 75).

65. In those circumstances, in order for the legislation on CFCs to comply with Community law, the taxation provided for by that legislation must be excluded where, despite the existence of tax motives, the incorporation of a CFC reflects economic reality.

66. That incorporation must correspond with an actual establishment intended to carry on genuine economic activities in the host Member State, as is apparent from the case-law recalled in paragraphs 52 to 54 of this judgment.

67. As suggested by the United Kingdom Government and the Commission at the hearing, that finding must be based on objective factors which are ascertainable by third parties with regard, in particular, to the extent to which the CFC physically exists in terms of premises, staff and equipment.

68. If checking those factors leads to the finding that the CFC is a fictitious establishment not carrying out any genuine economic activity in the territory of the host Member State, the creation of that CFC must be regarded as having the characteristics of a wholly artificial arrangement. That could be so in particular in the case of a "letterbox" or "front" subsidiary (see Case C-341/04 *Eurofood IFSC* [2006] ECR I-0000, paragraphs 34 and 35).

69. On the other hand, as pointed out by the Advocate General in point 103 of his Opinion, the fact that the activities which correspond to the profits of the CFC could just as well have been carried out by a company established in the territory of the Member State in which the resident company is established does not warrant the conclusion that there is a wholly artificial arrangement.

70. The resident company, which is best placed for that purpose, must be given an opportunity to produce evidence that the CFC is actually established and that its activities are genuine.

71. In the light of the evidence furnished by the resident company, the competent national authorities have the opportunity, for the purposes of obtaining the necessary information on the CFC's real situation, of resorting to the procedures for collaboration and exchange of information between national tax administrations introduced by legal instruments such as those referred to by Ireland in its written observations, namely Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (OJ 1977 L 336, p. 15) and, in this case, the Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Republic of Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital gains of 2 June 1976.

72. In this case, it is for the national court to determine whether, as maintained by the United Kingdom Government, the motive test, as defined by the legislation on CFCs, lends itself to an interpretation which enables the taxation provided for by that legislation to be restricted to wholly artificial arrangements or whether, on the contrary, the criteria on which that test is based mean that, where none of the exceptions laid down by that legislation applies and the intention to obtain a reduction in United Kingdom tax is central to the reasons for incorporating the CFC, the resident parent company comes within the scope of application of that legislation, despite the absence of objective evidence such as to indicate the existence of an arrangement of that nature.

73. In the first case, the legislation on CFCs should be regarded as being compatible with Articles 43 EC and 48 EC.

74. In the second case, on the other hand, the view should be taken, as submitted by the applicants in the main proceedings, the Commission and, at the hearing, the Cypriot Government, that that legislation is contrary to Articles 43 EC and 48 EC.

75. In the light of the preceding considerations, the answer to the question referred must be that Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a CFC in another Member State, where those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates only to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that CFC is actually established in the host Member State and carries on genuine economic activities there.

Costs

76. Since these proceedings are, for the parties to the main proceedings, a step in the action pending before the national court, the decision on costs is a matter for that court. Costs incurred in submitting observations to the Court, other than the costs of those parties, are not recoverable.

Operative part

On those grounds, the Court (Grand Chamber) hereby rules:

Articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by

a controlled foreign company in another Member State, where those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates only to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that controlled company is actually established in the host Member State and carries on genuine economic activities there.

As ambiguidades da Receita Federal

A Receita Federal exerce duplo papel na vida fiscal brasileira: a) é o órgão de cúpula encarregado da formulação da política jurídica do Governo em matéria tributária; b) é a repartição incumbida da fiscalização das rendas da Fazenda Nacional, por intermédio de seu corpo de auditores e funcionários especializados.

Não raro a Receita Federal procede com extrema ambiguidade, deixando que as suas perplexidades no plano da política tributária tenham reflexos sobre o seu relacionamento com os contribuintes.

A questão do combate à elisão abusiva ou ilícita é uma delas.

1 AS TRAPALHADAS DA MP Nº 66/2002

A Receita Federal, como órgão formulador das leis tributárias do País, elaborou as regras estampadas na MP nº 66, de 29/08/2002, que tinham o objetivo de regulamentar a norma geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN. Como instrumento autoritário que era, a Medida Provisória, preparada entre quatro paredes, sem discussão prévia, foi mal recebida pelos contribuintes e pela comunidade acadêmica e afinal rejeitada pela Lei nº 10.637/2002.

A sua recusa serviu para emburilhar definitivamente os limites entre a simulação e a elisão abusiva e para redirecionar os trabalhos dos agentes do Fisco.

1.1 Impossibilidade de definição da elisão

O erro maior da MP nº 66/2002, a nosso ver, centrou-se na tentativa de regulamentar normas gerais abertas e de conteúdo polissêmico, que apenas podem ser objeto de complementação ou interpretação pelo trabalho da doutrina e da jurisprudência. Em nenhum país que possua normas gerais antielisivas – e são todas as nações cultas – procurou o Executivo regulamentá-las; nem mesmo na França, que exhibe o modelo no qual se inspirou a LC nº 104/2001.

De feito, a MP nº 66/2002 disse inicialmente que não se aplicaria aos casos de dolo, fraude e simulação (art. 13, parágrafo único). Ao depois, estabeleceu que para a desconsideração do ato ou negócio dever-se-ia levar em conta, entre outras, a ocorrência de “falta de propósito negocial e abuso de forma”. Além de deixar lacuna, a ser contraditada pelo argumento a *contrario sensu*, a MP nº 66 pôs-se a definir cada qual daquelas categorias epistemológicas de forma incompleta e contraditória.¹

A solução do problema só poderia ser, como de fato foi, a não conversão da MP em lei.

Com a falta da regulamentação da norma geral antielisiva o Fisco federal passou a adotar, no plano prático, a teoria de Alberto Xavier às avessas: a regra do art. 116, parágrafo único, do CTN seria constitucional, porém antievasiva (= antissimulação).

1.2 As regras procedimentais

Mas a MP nº 66 continha dispositivos de grande importância para a normalidade do direito tributário brasileiro, como eram os de ordem processual.

Previa no art. 15 a instauração de procedimento específico de fiscalização. No art. 16 determinava que o ato de desconsideração seria precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento, com a notificação ao sujeito

¹ Art. 14: “§ 2º – Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º – Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto, que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

passivo, que teria 30 dias para os esclarecimentos e provas. A autoridade administrativa, segundo o art. 17, decidiria, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados. O sujeito passivo teria 30 dias para efetuar o pagamento (art. 17, § 2º), que, não realizado, ensejaria a lavratura do auto de infração (art. 18). Ao lançamento assim efetuado aplicar-se-iam as normas reguladoras do processo de determinação e exigência do crédito tributário (art. 19).

Parece-nos que a recusa do Congresso Nacional em aprovar os arts. 15 a 19 da MP nº 66/2002 desnor-teou a ulterior ação da fiscalização de rendas, por ausência de normas procedimentais. Mas não afetou a eficácia da LC nº 104/2001, que nunca esteve limitada à ulterior regulamentação, se o ente público possuir regras de processo tributário administrativo, como acontece com a União e os principais Estados brasileiros.

1.3 As multas

A Medida Provisória nº 66/2002 estabelecia que a notificação resultante do despacho da autoridade administrativa notificaria o contribuinte para o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora, no prazo de 30 dias (art. 17, 2º), isto é, *sem multa penal*; mas a falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, naquele prazo, ensejaria o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício. Era razoável a regulamentação, pois significava o alívio da penalidade na fase da requalificação e a sua exigência no caso de o contribuinte não aceitar o ato de lançamento. Seguiu o modelo da Alemanha² e da Espanha,³ que não aplicam penalidades.

Recusada a aprovação da MP nº 66/2002 pelo Congresso Nacional, ficou o direito brasileiro sem norma específica penal para os casos de elisão abusiva e, conseqüentemente, sem multa a aplicar. O Fisco, acostumado a lavrar auto de infração acompanhado sempre da aplicação da multa, passou a capitular a elisão abusiva como simulação, com a exigência da penalidade qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996).

² Cf. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 1.345.

³ Cisneros Guillen, Luiz. A experiência da Espanha. In: *Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal*. Brasília: Esaf, 2002, p. 154. O art. 15 da Ley General Tributaria (Ley nº 58/2003) dispõe: “3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.”

2 A PRÁTICA DA FISCALIZAÇÃO DE RENDAS

2.1 Da elisão abusiva para a simulação

A Receita Federal, órfã da MP nº 66/2002, ficou, portanto, sem a definição da elisão, sem o procedimento especial para a exigência dos tributos elididos e sem a multa a aplicar.

A solução encontrada pela fiscalização de rendas, no meio de tanta perplexidade, tem sido o de *transformar a elisão em simulação*, que oferece *definições, procedimento tributário administrativo e multa qualificada de 150%*.

Sucedem que a metamorfose da elisão abusiva em simulação e fraude *contra legem* acarreta, logicamente, a responsabilidade penal do contribuinte e o início do processo criminal, conclusão absurda para mera divergência de interpretação.

2.2 O exemplo da Espanha

Não se pode fazer a injustiça de se restringir à Receita Federal do Brasil a responsabilidade por tal comportamento.

Na perspectiva do direito tributário comparado encontra-se o exemplo da Espanha, que, por dificuldades de ordem teórica e prática, também *resvalou da elisão para a simulação* e só agora encontrou o caminho juridicamente correto.

A *Ley General Tributaria*, em sua redação original de 1963, definia a fraude à lei (art. 24, 2) e dizia que o imposto seria exigido de acordo com a verdadeira natureza jurídica ou econômica do fato gerador (art. 25, 1).

Os dispositivos eram pouco aplicados e a reforma da Ley 25, de 20/07/1995, deu nova regulamentação à fraude à lei (art. 24, 1, 2 e 3)⁴ e à simulação (art. 25).⁵

⁴ Art. 24: "1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

⁵ Art. 25: "En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados."

Nos anos seguintes assistiu-se à desinterpretação dos dispositivos e firmou-se a tendência de se transmigrar da fraude à lei (art. 24) para a simulação (art. 25), principalmente porque o combate àquela exigia procedimento específico e prescindia da multa.

Explica Marta Villar Ezcurra:⁶

... a respeito das conclusões da doutrina dos tribunais, poderíamos dizer que não foram capazes de conceber um critério uniforme sobre as figuras jurídicas civis e seu encaixe com as soluções das normas tributárias para os supostos de simulação ou fraude, ou seja, tanto a administração quanto o contribuinte acabam ficando sem um critério jurisprudencial. A dificuldade probatória da administração exigida pelo art. 24 da Lei General Tributária acabou sendo traduzida no sentido de que os mesmos supostos de fato tenham sido classificados como dissimulação, ou fraude ou economia de opção lícita, com a correspondente insegurança jurídica para todos.

Depoimento semelhante é o de Luiz Cisneros Guillen:⁷

Finalmente, gostaria de chamar atenção para o inconveniente dessa normativa (art. 24), no sentido de que ela não permite a imposição de sanções e de certa forma, claro, a conduta fraudulenta fica sem uma pena, sem um castigo, acaba ficando aberta a possibilidade de atuar fraudulentamente.

Em segundo lugar, gostaria de me referir a outra norma, o art. 25 da lei tributária, na qual serão condenadas as simulações. A lei não permite a simulação, em que deve prevalecer o negócio dissimulado sobre o simulado. Nessa norma, diferentemente da fraude de lei, a simulação – a diferença entre ambas as leis é muito importante –, não se exige um procedimento especial que declare essa simulação. Esta seria a diferença na fraude de lei.

O jovem jurista brasileiro Marciano S. Godoi, em tese de doutorado defendida perante a Universidad Complutense de Madrid e publicada na Espanha, manifesta-se assim sobre o assunto:

⁶ A experiência da Espanha. In: *Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal*. Brasília: Esaf, 2002, p. 164.

⁷ *Op. cit.*, p. 154.

Nos parece que con la teoría de los negocios anómalos de De Castro en la mano, se multiplican las posibilidades de la Administración Tributaria detectar una simulación en los negocios que según la mayoría de la doctrina tributaria son en fraude a la ley, indirectos o fiduciarios.

Por ello Ferreiro Lapatza se muestra francamente refractario a la teoría de los negocios anómalos, pues la Administración sigue utilizando la figura 'causalista' de la simulación para reaccionar frente a verdaderos fraudes a la ley tributaria, lo que provoca un doble efecto: no se cumplan los requisitos procedimentales de la declaración del fraude, y se aplican sanciones pecuniarias, lo que está excluido en caso de fraude a la Ley.⁸

A nova Ley General Tributaria (Ley nº 58/2003) procurou superar as contradições modificando o apelido de *fraude de ley* (anterior art. 24) para *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* (art. 15). A doutrina já se manifestou no sentido de que não houve mudança substancial.⁹

⁸ *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 223.

⁹ *Ibid.*, p. 254.

Referências

ADONNINO, Pietro. Parere del Ministero delle Finanze e del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusivo e rilevanza penale dell'elusione. *Rivista di Diritto Tributario* 11 (2): 239-259, 2001.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 9-27.

AMORÓS RICA, Narciso. O conceito de fraude à lei no direito espanhol. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 425-443.

ANCELES, Eliana Karsten. Transparência fiscal internacional (Controlled Foreign Corporations – CFC): uma visão analítica à luz da sistemática jurídico-tributária brasileira. *Revista Fórum de Direito Tributário* 8: 77-128, 2004.

ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ANDRADE, André Martins de; SOARES, Vanessa Fernanda. O regime jurídico da subcapitalização. *Revista Forum de Direito Tributário* 46: 29-64, 2010.

- ARNDT, Hans-Wolfgang. Gleichheit in Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 9: 787-794, 1988.
- ARNOLD, Brian. The canadian general anti-avoidance rule. In: COOPER, G. S. (Ed.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 221-245.
- ; DIBOUT, Patrick. Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses. *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 86b: 25-89, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilicitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2006.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípio e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo* 215: 151-179, 1999.
- . *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BAKER, Philip. *Double taxation conventions. A manual on the OECD model tax convention on income and on capital*. London: Thomson, 2006, p. 1-2/16.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- BARROSO, Luís Roberto. Razoabilidade e isonomia no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 153-164.
- BECHO, Renato Lopes. O planejamento tributário na doutrina internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* 176: 136-155, 2010.
- BECKER, Enno. Zur Auslegung der Steuergesetze. *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.
- BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 1-39.
- BELTRAME, Pierre. Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale et le secret bancaire en Allemagne. *Revue Française de Finances Publiques* 72: 123-132, 2000.
- BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1980.
- BETTEN, Rijkele; ROTONDARO, Carmine. The concept of an arm's length range. *International Transfer Pricing Journal* 5 (4): 174-179, 1998.
- BOIDMAN, Nathan. Country surveys – Canada. In: ROTONDARO, Carmine; RIENSTRA, John G. *The tax treatment of transfer pricing*. Amsterdam: International Bureaus of Fiscal Documentation, 1999.
- BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. *Archives de Philosophie du Droit* 46: 15-24, 2002.

- BRANDÃO MACHADO. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda. *Repertório de Jurisprudência IOB* 17, 1988.
- BUCHANAN, James M. *The limits of liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.
- BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951.
- CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- CANARIS, Claus Wilhehn. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. Berlin: Duncker & Humblot, 1983.
- CARPENA, Heloisa. Abuso do direito no Código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil-constitucional. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). *A parte geral do novo Código Civil. Estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 377-396.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CASTANHEIRA NEVES, A. *Questão-de-facto – questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade*. Coimbra: Almedina, 1967.
- CATÃO, Marcos. O método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 221-260.
- CISNEROS GUILLEN, Luiz. A experiência da Espanha. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2002, p. 151-159.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- COOPER, Graeme S. Conflicts, challenges and choices – The rule of law and anti-avoidance rules. In: COOPER, Graeme S. (Ed.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 13-50.
- CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto. *Abuso do direito*. Coimbra: Almedina, 1997.
- DANIEL GARCIA, Fernando. El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones argentina y española. *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales – Doctrina* 1994-1998, p. 295-302.
- DAVID, Cyrille. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italia, aux pays-bas et au royaume-uni (Essai de comparaison fiscale). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 52 (2): 220-256, 1993.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

- DI PIETRO, Adriano. Presentazione. In: DI PIETRO, Adriano. (Ed.). *L'elusione fiscale nell'esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. XIII-XX.
- DRÜEN, Klaus-Dieter. Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): 154-166.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968.
- ENGLISCH, Joachim. Verbot des Rechtsmissbrauchs—ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts? *Steuer und Wirtschaft* 2009 (1): 3-22.
- EZCURRA, Marta Villar. A experiência da Espanha. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2002, p. 161-168.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FANTOZZI, Augusto. L'esperienza italiana. In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 251-260.
- FISCHER, Peter. L'esperienza tedesca. In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 203-249.
- GARCÍA NOVOA, César. *La clausula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- GEST, G.; TIXIER, T. *Manuel de droit fiscal*. Paris: Litec, 1986.
- GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; NAVARRINE, Zusana Camila. *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Buenos Aires: Depalma, 1999.
- GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* 79: 75-85, 2002.
- . *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- ; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 268-293.
- GONZÁLEZ GARCIA, Eusébio. Sujecion pasiva y responsables tributarios. *XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Memorias. Cartagena: ILADT, 1995, tomo 1, p. 13-47.
- GONZÁLEZ GARCIA, Eusébio; LEJEUNE, Ernesto. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

- . Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204.
- . *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. Elisão fiscal no ordenamento jurídico interno. A experiência portuguesa. *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2001, p. 123-142.
- HABERMAS, Jürgen. *Mudança estrutural da esfera pública*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.
- HAMMER, Richard M. Fixação de preço para a transferência de mercadorias em face do código de impostos dos Estados Unidos. In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 603-623.
- HELMINEN, Margaana. *The dividend concept in international tax law. Dividend payments between corporate entities*. The Hague: Kluwer, 2001.
- HENSEL, Albert. Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung. *Festgabe für E. Zitelmanns*, 1923, p. 217-288.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria. *Revista de Direito Tributário* 73: 60-75, s/d.
- HEY, Johanna. Erosion nationaler besteuerungsprinzipien in binnenmarckt? *Steuer und Wirtschaft* 4: 317-326, 2005.
- . Spezialgesetzliche missbrauchsgesetzgebung aus Steuersystematischer, verfassung – und Europarechtlicher sicht. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): 167-183.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele. Zur dogmatik des allgemeinen gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker & Humblot, 1993.
- ISENSEE, Joseph. *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.
- . Vom beruf unserer zeit für Steuervereinfachung. *Steuer und Wirtschaft* 71 (1): 3-14, 1994.
- JARACH, Dino. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Educ/Saraiva, 1975, p. 83-102.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. São Paulo: Cesup, 1986.

- KIRCHHOF, Paul. Steuerumgehung und Auslegungsmethoden. *Steuer und Wirtschaft* 60: 173-183, 1983.
- . Steuergleichheit durch Steuervereinfachung. In: FISCHER, Peter (Hrsj.), *Steuervereinfachung*. Köln: O. Schmidt, 1998, p. 9-28.
- KLEIN, Friedrich. Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht. In: THOMA, Gehard; NIEMANN, Ursula (Ed.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 139-151.
- KLEIN, Martin. *Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung in Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: O. Schmidt, 1994.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969.
- . *Lehrbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991.
- LANG, Joachim. Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum Europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit. *Steuer und Wirtschaft* 67 (2): 107-129, 1990.
- . In: LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 2008.
- LANG, Michael. CFC regulations and double taxation treaties. *Bulletin for International Fiscal Documentation* 57 (2): 51-58, 2003.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.
- LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000.
- LE PERA, Sergio; LESSA, Pedro. Relatório nacional da Argentina. *Cahiers de Droit Fiscal International* 74a: 157-168, 1989.
- LEHÉRISSSEL, Hervé. Forme et substance en droit fiscal. *Cahiers de Droit Fiscal International* 87a: 263-286, Rotterdam: IFA, 2002.
- LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributária conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154.
- . Nationalberichterstatter (Relatório nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal International* 68a: 193-207, 2003.
- LENZ, Raoul. Elusão fiscal e apreciação econômica dos fatos. In: TAVOLARO, Agostinho. *Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 589-600.
- LUPI, Raffaello. *Diritto tributario. Parte generale*. Milano: Giuffrè, 1995.
- . Elusione; esperienza europea l'uso e l'abuso del diritto tributario. In: DI PIETRO, Adriano (Org.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 261-292.

- MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- MALHERBE, Jacques. O abuso de direito. Uma análise no direito comparado. *Direito Tributário Atual* 22: 30-52, 2008.
- MARCHESSOU, Philippe. *L'interprétation des textes fiscaux*. Paris: Economica, 1980.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Preços de transferências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 29-37.
- . Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias. Nova Série, nº 6, São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000, p. 45-81.
- . Norma antielisão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128.
- MELLO, Celso de Albuquerque. *Direito constitucional internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.
- . O § 2º do art. 5º da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 1-33.
- . *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, v. 1.
- MENCK, Thomas. New approaches in the field of transfer pricing. The state of the discussion. *International Transfer Pricing Journal* 6 (3): 79-80, 1999.
- MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório de Jurisprudência IOB* 23 (1): 469-473, 1994.
- MESSINEO, Alejandro E. Transfer pricing in Latin America: new rules in Mexico and Brazil. *International Transfer Pricing Journal* 4 (2): 42-45, 1997.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil. Parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MOREIRA ALVES, José Carlos. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2002.
- . Conferência inaugural do XXVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da não cumulatividade*. Pesquisas tributárias – Nova Série – 10. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2004, p. 13-33.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. O regime jurídico-tributário dos preços de transferência e a Lei nº 9.430/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 87-102.

- MUTÉN, Leif. The swedish experiment with a general anti-avoidance rule. In: COOPER, G. S. (Ed.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 307-324.
- NABAIS, José Casalta. *Avaliação indireta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2005.
- NÉEL, Brigitte. Le secret bancaire face aux exigences fiscales et douanières. *Revue Française de Finances Publiques* 72: 13-28, 2000.
- NEUHAUSEN, Michael Heinrich. *§ 42 AO und das Erbschaft – und Schenkungsteuerrecht – eine Untersuchung missbrauchverdächtiger Gestaltungen*. Köln: Hundt Druck, 1999.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto. Abuso de direito em fiscalidade directa. A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto, 2009.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*. Coimbra: Coimbra Ed., 2010.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de renda. Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário* 73: 105-115, 2001.
- OPPENHOFF, Michael. Germany – the legal framework concerning bank secrecy, money laundering and insider trading. *World Reports* IX (1), abril de 1997 – www.hg.org.
- PADIAL, Ignacio Cruz. *Transparencia fiscal internacional*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1999.
- PAULICK, Heinz. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1997.
- PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.
- PERELMAN, Chaim. Les antinomies en droit. Essai de synthèse. In: PERELMAN, Chaim (Ed.). *Les antinomies en droit*. Bruxelles: Émile Bruylant, 1965, p. 392-404.
- PEREZ DE AYALA, José Luis; GONZÁLEZ GARCIA, Eusébio. *Curso de derecho tributario*. Madrid: EDESA, 1989.
- PIRES, Adilson Rodrigues. Controle do preço de transferência e as operações de comércio exterior. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 2, p. 9-22.
- PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Milano: Cedam, 1995.
- RAWLS, John. *A theory of justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.
- REALE, Miguel. *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.
- _____. Visão geral do novo código civil. *Informativo do Tribunal de Justiça e EMERJ* nº 6, 2002.
- REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo. Country surveys – Brazil. In: ROTONDARO, Carmine; RIENSTRA, John G. *The tax treatment of transfer pricing*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1999, p. 9-44.
- RIBERITO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- RITZMANN, Franz. Preço. In: ENDERLE, Georges et al. *Dicionário de ética econômica*. São Leopoldo: Unisinos, 1997, p. 506-508.
- ROCHA, Sérgio André. Transparência fiscal internacional no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* 99: 112-123, 2003.
- ROCHA, Sérgio André. Apontamentos sobre a troca de informações nas convenções para evitar a dupla tributação da renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* 181: 143-152, 2010.
- ROGERS, John E.; LEMANOWICZ, Edward P. National reporters (Relatório nacional dos Estados Unidos). *Cahiers de Droit Fiscal International* 86b: 903-926, 2001.
- ROLIM, João Dácio. As presunções da Lei 9.430 e os casos especiais nos preços de transferência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 39-51.
- ROSEMBUJ, Túlio. *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- _____. *Fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- _____. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999.
- _____. Treaty shopping: el abuso de tratado. In: UCKMAR, V. *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 1999.
- ROSEN, Harvey S. *Public finance*. Boston: McGraw-Hill, 1999.
- RUGGIERO, Roberto de. *Instituciones de derecho civil*. Madrid: Reus, s/d.
- RUSSO, Pasquale. Brevi note in tema di disposizioni antielusive. *Rassegna Tributaria* 1: 68-78, 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- _____. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense, 1982.
- SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Ed., 2002.
- _____. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- SANTOS, Carvalho. *Código Civil brasileiro interpretado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, v. 3.
- SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht: Ausensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*. Köln: O. Schmidt, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Preços de transferência e acordos de bitributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 53-70.

_____. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda. Lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da medida provisória 2.158-35. Parecer. *Direito Tributário Atual* 16: 161-209, 2001.

_____. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Direito Tributário Atual* 24: 345-371, 2010.

SEER, Roman. Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung. *Steuer und Wirtschaft* 1995 (2): 184-193.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no direito tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 7-19.

SERRANO ANTÓN, Fernando. Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con las medidas antiabuso de carácter interno y el derecho comunitario. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 157-208.

SILVA, Sérgio André R. G. da. Transparência fiscal internacional no direito tributário brasileiro. *Revista de Dialética de Direito Tributário* 99: 112-123, 2003.

SPANNER, Hans. Über Finanzreform und Bundesstaat. *Festgabe für Theodor Maunz*, 1971, p. 388-389.

SPISSO, Rodolfo R. Fraude de ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Oswaldo (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004, p. 221-256.

SULLIVAN, Kathleen M. The justices of rules and standards. *Harvard Law Review* 106 (1): 22-123, 1992.

SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tributos e preços de transferência. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 2, p. 23-50.

TEPEDINO, Gustavo, BARBOZA, Heloisa; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República. Parte geral e obrigações*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 1, 2004.

TIPKE, Klaus. Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 189-200, 1981.

_____. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1985.

_____. Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit Von der Euphorie über die Resignation zu neuer Hoffnung. *Steuer und Wirtschaft* 67 (4): 308-321, 1990.

_____. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993 (v. 3) e 2000 (v.1).

_____. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*. Kommentar. Köln: O. Schmidt, 1999.

_____; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. ed., Köln: O. Schmidt, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Capital estrangeiro e princípio da não discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 87: 33-53, 2002.

_____. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Operações com países de tributação favorecida – algumas reflexões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009, v. 13, p. 153-202.

_____; UTUMI, Ana Claudia. O controle fiscal dos preços de transferência e os meios de prova admitidos para a definição de preços e custos médios. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 165-207.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário. In: *Justiça tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 679-705.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

_____. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

_____. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo. (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 331-368.

- _____. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 41-60.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005.
- _____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- _____. A afirmação do direito cosmopolita. In: MENEZES DIREITO, Carlos Alberto; CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; ALVES PEREIRA, Antônio Celso. *Novas perspectivas do direito internacional contemporâneo. Estudos em homenagem ao professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 919-940.
- PEREIRA, Antônio Celso. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no código tributário da Alemanha. In: PEREIRA, Antônio Celso; BARBOSA-FOHRMANN, Ana Paula (Orgs.). *Estudos de direito público e filosofia do direito. Um diálogo ente Brasil e Alemanha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 263-280.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como limitação do poder na administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85-102.
- _____. A fraude à lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* 84: 68-74, 2002.
- TURNER, Robert. *Study on transfer pricing*. Toronto: Ernst & Young, www.fin.gc.ca/
- UCKMAR, Victor. Tax avoidance/tax evasion. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International* 68a: 15-53, 1983.
- UCKMAR, Victor. I trattati internazionali in materia tributaria. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 2002, p. 91-129.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. *Revista Forense* 267: 25-30, 1979.
- _____. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Elisão e evasão fiscal. Cadernos de Pesquisas Tributárias* 13. São Paulo: Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988, p. 1-111.
- VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht. *Steuer und Wirtschaft* 62: 369-381, 1985.
- _____. Der finanz und Steuerstaat. In: ISENSEE, Joseph; KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, 1987, v. 1, p. 1.151-1.185.

- KIRCHHOF, Paul. *Der offene Finanz-und Steuerstaat. Ausgewählte Schriften 1964 bis 1990*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991.
- _____; LEHNER, Moris. *DBA. Doppelbesteuerungsabkommen*. München: C. H. Beck, 2003.
- _____; PROKISCH, Rainer. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International* 78a: 19-53, Congresso da IFA, 1993.
- WAINCYMER, Jeffrey. The Australian tax avoidance experience and responses: a critical review. In: COOPER, G. S. (Ed.). *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 247-306.
- WEBER-FAS, Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1979.
- XAVIER, Alberto. Natureza jurídico-tributária dos “juros sobre capital próprio” face à lei interna e aos tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 21: 7-11, 1997.
- _____. O sistema de tributação dos lucros no exterior. *Valor Econômico*, 8/2/2007, p. E-2.
- _____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Troca internacional de informações: as novas tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009, v. 13, p. 9-25.
- _____. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados. Superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário* 66: 30-48, jan. 1996.
- ZIMMER, Frederik. Form and substance in tax law. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International* 87a, Rotterdam: IFA, 2002, p. 21-67.
- ZIPPELIUS, Reinold. *Einführung in die juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1971.
- _____. *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985.
- OBRAS COLETIVAS, CONVENÇÕES E NOTAS**
- Cahiers de Droit Fiscal International*. 1996. General report.
- Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales*. Paris: OCDE, 2000.
- Model tax convention on income and capital*. Paris: OECD, 2005.
- OECD – *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration*, 1994.
- OECD. *Overview of the OECD'S Work on Contering International Tax Evasion. A Background Information Brief*. December 2009.

Índice onomástico

A

ADONNINO, Pietro 15, 47
ALEXY, Robert 34,35,106,108
AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues 93
AMORÓS RICA, Narciso 39
ANCELES, Aliana Karsten 61
ANDRADE, André Martins de 86, 96, 98
ARNDT, Hans-Wolfgang 110
ARNOLD, Brian 41, 67, 68, 74
ATALIBA, Geraldo 47, 48
ATIENZA, Manuel 26
ÁVILA, Humberto 36, 106, 108, 109

B

BAKER, Philip 82, 85
BALEEIRO, Aliomar 8
BARBOZA, Heloisa 124
BARROSO, Luís Roberto 68

BECHO, Renato Lopes 9
BECKER, Enno 13,27
BEISSE, Heinrich 46
BELTRAME, Pierre 117
BERLIRI, Antonio 103
BETTEN, Rijkele 92, 95
BOIDMAN, Nathan 96
BOUVIER, Michel 32
BRANDÃO MACHADO 8, 60
BRIGAGÃO, Gustavo 93
BUCHANAN, James M. 32
BÜHLER, Ottmar 48

C

CALIENDO, Paulo 71
CANARIS, Claus W. 108
CARPENA, Heloisa 21, 24
CARVALHO, Paulo de Barros 47
CASTANHEIRA NEVES, A. 46

CATÃO, Marcos André Vinhas 16
 CISNEROS GUILLEN, Luiz 26,
 165, 167
 COELHO, Sancha Calmon Navarro 47
 COOPER, Graeme S. 11, 15, 37, 113
 CRETTON, Ricardo Aziz 68
 CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto 20,
 21, 24, 25

D

DANIEL GARCIA, Fernando 40
 DAVID, Cyrille 23
 DERZI, Misabel Abreu Machado 2, 50
 DIBOUT, Patrick 67, 68, 74
 DI PIETRO, Adriano 57
 DRÜEN, Klaus-Dieter 10, 34, 36, 37

E

ENGISCH, Karl 46
 ENGLISCH, Joachim 35, 37
 EZCURRA, Marta Villar 167

F

FALCÃO, Amilcar de Araújo 9, 13,
 15, 105
 FANTOZZI, Augusto 42, 57
 FISCHER, Peter 23

G

GARCIA NÓVOA, Cesar 39
 GEST, G. 51
 GIANNINI, Achille Donato 12, 103
 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. 47
 GODOI, Marciano Seabra de 8, 15, 16,
 136, 138, 167, 168
 GONZALEZ GARCIA, Eusébio 39,
 58, 92, 104, 106
 GRECO, Marco Aurélio 2, 3, 15, 45,
 51, 129

GRIZIOTTI, Benevenuto 13
 GRUPENMACHER, Betina Treiger 72
 GUIMARÃES, Vasco Branco 43

H

HABERMAS, Jürgen 32
 HAMMER, Richard M. 86
 HELMINEN, Margaana 73
 HENSEL, Albert 28, 34
 HERRERA MOLINA, Pedro M. 39,
 49, 127
 HEY, Johanna 10, 34, 37, 58, 59, 79,
 112
 HUCK, Hermes Marcelo 2, 15
 HUSTER, Stefan 108, 110

I

ISENSEE, Joseph 46, 109, 110

J

JARACH, Dino 13
 JUSTEN FILHO, Marçal 105

K

KIRCHHOF, Paul 24, 25, 29, 48, 53,
 79, 109, 111
 KLEIN, Friedrich 46
 KLEIN, Martin 29
 KRUSE, Heinrich Wilhelm 12, 46, 48,
 109, 110, 125

L

LANG, Joachim 8, 32, 33, 37, 38, 58,
 103, 112
 LANG, Michael 76
 LARENZ, Karl 11, 14, 46, 47, 52,
 54, 108

LEE, Dong-Ski 30
 LEMANOWICZ, B. 75
 LE PERA, Sergio 40
 LEHÉRISSEL, Hervé 44, 45
 LEHNER, Moris 13, 14, 29, 70, 71, 85
 LEJEUNE, Ernesto 39, 58, 92
 LENZ, Raoul 8
 LESSA, Pedro 40
 LUPI, Raffaello 52, 53, 57

M

MACIEL, Taísa Oliveira 61, 64, 69,
 70, 77
 MALHERBE, Jacques 25, 35, 78
 MANERO, Juan Ruiz 26
 MARCHESSOU, Philippe 46
 MARTINS, Ives Gandra da Silva 2,
 93, 114
 MCDANIEL, Paul R. 100, 112
 MELLO, Celso de Albuquerque 73, 94
 MENCK, Thomas 95
 MENDES, Gilmar Ferreira 68
 MESSINEO, Alejandro E. 90
 MONTEIRO, Washington de Barros 124
 MORAES, Maria Celina Bodin 124
 MOREIRA ALVES, José Carlos 124, 128
 MOREIRA NETO, Diogo de
 Figueiredo 106
 MOSQUERA, Roberto Quiroga 92, 93
 MUTÉN, Leif 42

N

NABAIS, José Casalta 8
 NAVARRINE, Zusana Camila 40, 47
 NÉEL, Brigitte 117
 NEUHAUSEN, Michel Heinrich 54
 NOGUEIRA, João Félix Pinto 11, 23,
 43, 146

O

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de 63
 OPPENHOFF, Michael 117

P

PADIAL, Ignacio Cruz 74
 PAULICK, Heinz 46 a 48
 PEREIRA, Regis Fichtner 20
 PERELMAN, Chaim 106
 PEREZ DE AYALA, José Luis 39
 PIRES, Adilson Rodrigues 93
 PISTONE, Pasquale 22, 25
 PROKISCH, Rainer G. 73

R

RAWLS, John 14
 REALE, Miguel 24, 46
 REZENDE, Condorcet 93
 RIBEIRO, Ricardo Lodi 15
 RITZMANN, Franz 91
 ROCHA, Sérgio André 69, 121
 ROGERS, John E. 75
 ROLIM, João Dácio 93
 ROSEMBUJ, Túlio 15, 39, 53, 61, 76,
 78, 85, 127
 ROSEN, Harvey S. 112
 ROTONDARO, Carmine 92, 95
 RUGGIERO, Roberto de 49, 50
 RUSSO, Pasquale 3, 42

S

SAINZ DE BUJANDA, Fernando 10,
 33, 104
 SALDANHA SANCHES, J. L. 4, 22,
 23, 25
 SALIBA, Luciana G. Ferreira 8

- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto 1, 8, 12, 15, 124, 127
 SANTOS, Carvalho 21
 SCHAUMBURG, Harald 85
 SCHOUERI, Luís Eduardo 2, 23, 62, 64, 68, 69, 70, 71, 75, 84, 86, 90, 92, 94
 SEER, Roman 109
 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga 2
 SERRANO ANTÓN, Fernando 83
 SILVA, Sérgio André R. G. da 61
 SOARES, Vanessa Fernanda 98
 SPANNER, Hans 33
 SPISSO, Rodolfo R. 125
 SULLIVAN, Kathleen M. 108
 SURREY, Stanley 100, 112
- T**
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli 90
 TEPEDINO, Gustavo 124
 TIPKE, Klaus 8, 14, 15, 23, 26, 29, 30, 45 a 49, 51, 53, 57, 103, 109, 110, 112, 125 a 127, 165
 TIXIER, T. 51
 TÔRRES, Heleno Taveira 2,8, 23, 58, 61, 70, 84, 85, 93, 94, 98, 120, 121
 TORRES, Ricardo Lobo 2, 3,7, 14, 23, 32, 33, 35, 60, 68, 105, 108, 139
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda 2, 136 a 138
 TURNER, Robert 96
- U**
- UCKMAR, Victor 22, 41, 83, 85
 ULHÔA CANTO, Gilberto de 12, 60
 UTUMI, Ana Claudia 93
- V**
- VOGEL, Klaus 15, 33, 70, 71, 73, 85, 89
- W**
- WAINCYMER, Jeffrey 42
 WEBER-FAS, Rudolf 47
- X**
- XAVIER, Alberto 2, 16, 23, 28, 50,60 a 62, 64, 67, 70, 72, 73, 75, 81 a 84, 93, 98, 100, 120
 XAVIER, Helena de Araújo Lopes 73
- Z**
- ZIMMER, Frederik 4, 24, 107, 113, 127
 ZIPPELIUS, Reinold 46, 106

Índice remissivo

- Abuso de direito
 e elisão 8, 20, 37
 no Código Civil 20-22
 do direito tributário 21, 23
 Ilicitude no 20, 21, 26
 simulação 126-128
 Teoria do 22
- Abuso de forma jurídica
 e norma antielisiva 8, 35, 48
- Ambiguidades
 da Receita Federal 163-165
- Ambivalência
 do tributo 32, 33
- Arm's Length
 e elisão fiscal 88
 Princípio 86-96
- Autoridade
 administrativa 45
- Capacidade contributiva
 Princípio da 13, 79, 91, 112
- Casos paradigmáticos
 Grendene 48, 54, 143
 Helvering 144-146
 Cadbury Schwepps 146-161
- Código Tributário da Alemanha
 e as normas gerais antielisivas 27-38
 e as normas especiais antielisivas 57
- Conselho de Contribuintes
 e a tese da elisão fiscal lícita 140, 141
 e a tese da simulação 141
- Concorrência
 Princípio da 77, 111, 112
- Contra-analogia
 e elisão 9, 53
- Controlled Foreign Corporation* (CFC)
 Conceito 67, 73-75
 Simulação e 80
- Desconsideração
 da personalidade jurídica 39, 80, 139

- Direito
 - e ética 23, 24
- Direitos fundamentais
 - e normas antielisivas 32, 34
- Disponibilidade de lucro
 - no estrangeiro 60
- Dissimulação
 - e elisão 50
 - e simulação 49, 50, 123, 125, 126
- Dogmática
 - do direito tributário 1
- Elisão
 - abusiva 8, 9, 15, 130
 - Conceito de 8, 164
 - e fraude 137
 - e incorporação às avessas 140
 - e propósito mercantil 9, 40
 - e seguro dotal 136
 - e simulação 48, 49, 126-128
 - lícita 8, 11, 15, 136, 140
- Evasão
 - Conceito de 7, 8, 123
 - e simulação 123, 137, 141
 - Ilícitude da 9, 10
- Fato gerador
 - Abstrato 7, 123, 125-128
 - Concreto 7, 47, 48, 127, 128
 - Requalificação do 22, 25, 47, 48
- Fiscalização
 - de rendas 166-168
- Forma
 - e substância 24, 107
- Fraude à lei (*fraus legis*)
 - e elisão 10, 25, 48, 127-129
- Fraude contra a lei (*contra legem*) 10, 127-129
- Fundamento metodológico
 - da elisão 11-17
- Generalidade
 - Princípio da 90
- Globalização
 - e o princípio da transparência 16, 17, 31, 32, 38, 55
- Igualdade
 - e JCP 108, 109
- Ilícito
 - atípico 9, 26
- Ilícitude
 - no abuso do direito 20, 26
- Interpretação
 - do direito tributário 8, 11-14
 - conceptualista 11, 12
 - econômica 11-12
 - funcional 13
 - sistemática 12
 - valorativa 13
- Jurisprudência
 - e normas antielisivas 11, 54
 - dos conceitos 11, 12, 54
 - dos interesses 11, 12, 54
 - dos valores 11, 12, 14, 15, 54
- Juros sobre capital próprio
 - como elisão lícita 98
 - e crédito fiscal do IR 99-101
 - e regra antielisiva 98
 - e substituição tributária 103-106
- Legalidade
 - e liberdade 10, 11
 - e tributo 10, 11
- Liberdades
 - As quatro 79, 80
- Limites
 - do planejamento tributário 7-10
- Multas fiscais
 - e elisão abusiva 165
 - Exclusão de 165
- Neutralidade
 - Princípio da 79
- Normas
 - Antiabuso 21, 23, 25, 43

- antielisiva do IR 59, 60
- antielisivas 1, 2, 11, 19, 54, 55
- antissigilo 63, 114-119
- antissimulação 2
- especiais antielisivas 57, 58, 84
- gerais antielisivas
 - na Alemanha 27-38
 - na França 44
 - na Itália 42
 - nos Estados Unidos 40
- OCDE
 - Convenção Modelo 76, 77, 84-88
- Paraísos fiscais
 - e sigilo fiscal 113
 - Ideologia dos 113, 114
- Planejamento Tributário
 - abusivo 8, 9
 - legítimo 10, 11
 - Licitude do 8, 15
 - Limites do 1, 7
- Ponderação de interesses
 - e JCP 107, 108
- Positivismos
 - conceptualistas 11, 12
 - economicistas 11
- Pós-positivismo
 - e interpretação jurídica 9, 14, 15
- Praticidade
 - e JCP 110
- Preços de transferência
 - e métodos brasileiros 92-96
 - e normas antielisivas 86
 - e princípio *arm's length* 55, 86-88, 92
- Princípio
 - Ver pelo nome do princípio
- Proporcionalidade
 - e direitos fundamentais 34, 35
 - e elisão 9, 27-38
- Propósito mercantil
 - e elisão 9, 40-42
- Redução teleológica
 - e elisão 53, 54
 - e integração 53
- Renda Mundial
 - tributação da 61-63
- Requalificação
 - dos fatos 22, 25, 26, 47, 48
- Sanção
 - e ilicitude 20, 22, 26
- Segurança jurídica
 - e interpretação 12
- Seguro
 - dotal 136-138
- Serviços personalíssimos
 - Problemática dos 138
- Sigilo
 - bancário 113-119
 - fiscal 113, 119
- Simplificação
 - e proporcionalidade 109-111
- Simulação
 - absoluta 49, 125, 127, 130
 - como evasão 123-125
 - e abuso do direito 125-127, 130
 - e CFC 80
 - e elisão 48, 125, 128, 166
 - e incorporação às avessas 140
 - e seguro dotal 136
 - e serviços personalíssimos 138, 139
 - relativa 2, 50, 51, 123, 125, 130
- Sonegação
 - Conceito de 10
- Subcapitalização
 - Conceito de 96
 - e *arm's length* 98
 - e norma especial antielisiva 96
- Transparência
 - e elisão fiscal 16
 - fiscal internacional 60, 61
 - Princípio da 16, 45

Tratados internacionais

contra a dupla tributação 70-72

Treaty Shopping

como norma geral antielisiva 85

Conceito de 82

Estratégias para combate ao 84, 85

Tipologia de 83

Tributo

Ambivalência do 32, 33

e liberdade 10, 32, 33

Troca internacional

de informações 120,121

Unidade do direito

Princípio da 22, 23, 124

Vedação

de fraude à lei 20, 38, 39